

SALA PLENA

TOMO 2

SENTENCIAS

196 AL 388

| Sen. | Pag. | Sen. | Pag. | Sen. | Pag. | Sen. | Pag. |
|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 196 | 1 | 234 | 182 | 272 | 378 | 313 | 618 |
| 197 | 5 | 235 | 186 | 273 | 382 | 314 | 622 |
| 198 | 10 | 236 | 191 | 275 | 387 | 315 | 627 |
| 199 | 14 | 237 | 195 | 277 | 392 | 316 | 632 |
| 200 | 19 | 238 | 197 | 278 | 397 | 317 | 636 |
| 201 | 24 | 239 | 202 | 279 | 402 | 318 | 641 |
| 202 | 31 | 240 | 209 | 280 | 408 | 319 | 650 |
| 203 | 35 | 241 | 214 | 281 | 412 | 320 | 655 |
| 204 | 40 | 242 | 221 | 282 | 422 | 321 | 661 |
| 205 | 45 | 243 | 224 | 283 | 425 | 322 | 666 |
| 206 | 49 | 244 | 230 | 284 | 429 | 323 | 671 |
| 207 | 54 | 245 | 234 | 285 | 436 | 324 | 676 |
| 208 | 57 | 246 | 241 | 286 | 441 | 325 | 680 |
| 209 | 62 | 247 | 245 | 287 | 444 | 326 | 685 |
| 210 | 65 | 248 | 249 | 288 | 448 | 327 | 690 |
| 211 | 72 | 249 | 256 | 289 | 455 | 328 | 694 |
| 212 | 76 | 250 | 261 | 290 | 459 | 329 | 697 |
| 213 | 82 | 251 | 265 | 291 | 463 | 330 | 701 |
| 214 | 86 | 252 | 268 | 292 | 467 | 331 | 704 |
| 215 | 91 | 253 | 272 | 293 | 483 | 332 | 708 |
| 216 | 96 | 254 | 283 | 294 | 487 | 333 | 711 |
| 217 | 102 | 255 | 289 | 295 | 499 | 334 | 715 |
| 218 | 108 | 256 | 293 | 296 | 537 | 335 | 720 |
| 219 | 112 | 257 | 301 | 297 | 541 | 336 | 725 |
| 220 | 116 | 258 | 305 | 298 | 545 | 337 | 731 |
| 221 | 120 | 259 | 309 | 299 | 550 | 338 | 734 |
| 222 | 124 | 260 | 321 | 300 | 553 | 339 | 738 |
| 223 | 129 | 261 | 325 | 301 | 559 | 340 | 742 |
| 224 | 134 | 262 | 329 | 303 | 562 | 341 | 745 |
| 225 | 139 | 263 | 333 | 304 | 567 | 342 | 749 |
| 226 | 144 | 264 | 338 | 305 | 573 | 343 | 754 |
| 227 | 149 | 265 | 342 | 306 | 577 | 344 | 758 |
| 228 | 154 | 266 | 347 | 307 | 583 | 345 | 761 |
| 229 | 160 | 267 | 351 | 308 | 587 | 346 | 765 |
| 230 | 164 | 268 | 357 | 309 | 591 | 347 | 768 |
| 231 | 169 | 269 | 363 | 310 | 597 | 348 | 772 |
| 232 | 173 | 270 | 366 | 311 | 606 | 349 | 777 |
| 233 | 177 | 271 | 371 | 312 | 612 | 350 | 781 |

INDICE DE SENTENCIAS DE SALA PLENA (1 al 335)

| Sen. | Pag. | Sen. | Pag. | Sen. | Pag. | Sen. | Pag. |
|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 351 | 784 | 361 | 835 | 372 | 903 | 382 | 970 |
| 352 | 789 | 362 | 841 | 373 | 910 | 383 | 973 |
| 353 | 794 | 363 | 845 | 374 | 914 | 384 | 976 |
| 354 | 798 | 364 | 850 | 375 | 917 | 385 | 981 |
| 355 | 802 | 366 | 856 | 376 | 926 | 386 | 985 |
| 356 | 806 | 367 | 863 | 377 | 932 | 387 | 989 |
| 357 | 811 | 368 | 870 | 378 | 948 | 388 | 992 |
| 358 | 815 | 369 | 876 | 379 | 953 | | |
| 359 | 820 | 370 | 882 | 380 | 958 | | |
| 360 | 826 | 371 | 889 | 381 | 965 | | |



196

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 41 vta., subsanada a fs. 45, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional (AN) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1283/2013 de 07 de Agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y cursante de fs. 25 a 34, la contestación de fs. 68 a 71 vta., réplica de fs. 76 a 77, el apersonamiento de la Procuraduría General del Estado de fs. 111 a 112 vta.; los antecedentes del proceso, y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló que, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) certifique la autenticidad del Certificado Medio Ambiental CM-PT-01-0010-2011 de 12 de febrero, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-354 de 18 de febrero de 2011, por lo que, dicha instancia mediante nota IBMETRO-DML-CE-1272/12 de 04 de julio de 2012 remitió el informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, afirmando que, el certificado cuestionado—y otros— no existe y tampoco se encuentra registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO de La Paz o Cochabamba, por lo cual no tendría validez al no haber sido extendido bajo sus procedimientos. En tal razón, el demandante concluyó que, la Agencia Despachante de Aduana “SAA” S.R.L. al momento del despacho aduanero de la referida DUI presentó un certificado medio ambiental no válido y presuntamente falso, consiguientemente no emitido por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos del vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Es por ello que, citando los arts. 148, 160-4, 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, el demandante señaló que se presume la existencia de un ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB, según tributos pagados de Bs 67.649.00.- equivalentes a 42.838,06 UFV, es decir, contrabando contravencional, a partir de ello se produjeron los siguientes actuados: El 28 de septiembre de 2012, la AN emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-070/2012, identificando como persona sindicada del hecho a la importadora Justina Porras Franco, con CI 356897 Cbba., y NIT 3568971010, con domicilio en Calle Innominada s/n, Huarmi Rancho Cochabamba; el 27 de diciembre de 2012 se dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-27/2012 declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando contra la sindicada.

Señaló respecto de la resolución impugnada que, la AGIT, resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0108/2013 de 13 de mayo, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca (ARIT), anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, el Acta Contravencional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refutando los argumentos de la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1283/2013, el demandante refirió:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décimo sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, en 28 de septiembre de 2012 se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-070/2012 referida a la DUI 2011/543/C-354, en la que se puede establecer entre otras cosas la identificación de la persona sindicada, los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Refirió que, la AGIT no interpretó de manera correcta lo establecido por el art. 48 del D.S. N° 27310, conforme al art. 8 del CTB, pues dicha norma faculta a la AN a realizar una fiscalización posterior mas no la obliga o establece como un requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo cual considera que el procedimiento seguido por la Administración Tributaria Aduanera es válido al haberse determinado en el mismo que la DIU no cuenta con documentos de soporte válidos, lo que facultaría a la Administración Aduanera para disponer el destino o destrucción de las mercancías debido a que las mismas no contarían con la acreditación mediante certificación de que son aptas para el consumo o utilización.

Con relación a lo referido por la AGIT de que: “la administración aduanera debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas”, el demandante refirió que en el procedimiento del control diferido regular se estableció que el certificado IBMETRO presentado como soporte de la DUI no existe y no está registrado en ninguno

de los archivos de IBMETRO central La Paz, en ese entendido el sujeto pasivo, al transportar un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras adecuo su conducta a lo establecido por el art. 181-b) del CTB, por lo que el procedimiento empelado sería válido.

Asimismo refirió que, no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado de IBMETRO es o no válido, toda vez que fue el propio Instituto Boliviano de Meteorología que certificó que no es válido por no encontrarse registrado en sus archivos, además de no cumplir con los requisitos, procedimientos para la extensión del mismo y presentar una serie de observaciones que lo invalidan.

Respecto del procedimiento penal iniciado, refieren que el mismo no está destinado a determinar la falsedad del documento, sino simplemente esclarecer quienes fueron los autores de la falsificación y el grado de responsabilidad, para posteriormente sancionar la conducta, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún caso convalidaría el certificado CM-PTR-04-0059-2011.

Continúo manifestando que, el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a aplicarse en caso de que se determine la existencia del delito de contrabando, por lo que, en aplicación de la Jerarquía Normativa establecida en el art. 5 de la Ley N° 2492 se aplicó el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, sin embargo, la AGIT realizó una incorrecta interpretación de la norma al no considerar la aplicación de la prelación normativa en caso de vacíos procedimentales y pretender que se determine en una fiscalización posterior un hecho ya demostrado en control diferido regular; asimismo, refirió que la AGIT causa inseguridad jurídica con sus fallos, puesto que, en otros casos similares determinó "erróneamente" que se concluya el proceso penal para que dicha entidad se pronuncie anulando obrados hasta el vicio más antiguo sin justificativo o norma específica que determine que deba realizarse un procedimiento de fiscalización posterior, pues el num. 4 del Procedimiento de Control Diferido establece que ante la existencia de indicios de tributos omitidos se emitirá una orden de fiscalización cuando en el presente caso el control diferido regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando, de ahí que en aplicación de los arts. 156 y 157 del CTB considerando la acción preventiva e identificando el ilícito aduanero se evacuó acta de intervención.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa interpuesta, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1283/2013 de 07 de agosto emitida por la AGIT que confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0108/2013 de 13 de mayo de 2013, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-27/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

II.1. Contestación de la autoridad demandada.

La AGIT respondiendo negativamente a la demanda de autos a través del memorial presentado el 16 de mayo de 2014 cursante en obrados de fs. 68 a 71 vta., afirmó que la Resolución impugnada se encuentra claramente respaldada en sus fundamentos jurídicos, y que los argumentos de la demanda solo pretenden hacer incurrir en error a la autoridad jurisdiccional.

Refirió que, el Procedimiento de Control Diferido Regular no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido es comprobar que los datos declarados en la DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido por la normativa aduanera, citando los arts. 21, 100 y 104 del CTB, arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Concluyó señalando que, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR- AI-070/2012 contra Justina Porras Franco, sin observar las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Posterior, la Administración Aduanera vulneró los derechos al debido proceso y defensa del sujeto pasivo, pues al concluir el proceso en sede administrativa con una emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional (AN-GRPGR-ULEPR-RS-27/2012 de 27 de diciembre) éste conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del Acta de intervención provocando vicios subsecuentes, por lo que, en aplicación del art. 36.II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable por disposición del art. 74.1 del CTB correspondía confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0108/2013 de 13 de mayo anulando actuados hasta el Acta de Intervención Contravencional, debiendo la Administración Aduanera concluir el Procedimiento de Control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una orden de acuerdo a lo establecido por los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

La entidad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

II.2. Apersonamiento de la Procuraduría General del Estado.

Mediante memorial de fs. 111 a 112 vta., la Procuraduría General del Estado se apersonó dentro del proceso refiriendo que, como el demandante y el demandado forman parte del Estado, no puede ser representante o coadyuvante de ambas instituciones públicas, por lo que corresponde aplicar lo establecido en el art. 8-3 de la L. N° 064 de 05 de diciembre de 2010, es decir la supervisión y evaluación del ejercicio de las acciones jurídicas y de defensa realizadas por las unidades jurídicas de ambas instituciones en todas sus instancias y niveles.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el demandante controvierte la decisión de la AGIT de anular obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-027/2012 sin justificativo, ordenando a la Administración Aduanera que una vez concluido el Procedimiento de Control Diferido inicie una fiscalización posterior, conforme prevén los arts. 21 y 100 del CTB que facultan a la Aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta de la norma al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, pues no existe justificativo o normativa específica que determine que deba realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-070/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior prevista en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes acopiados en sede administrativa y que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 solicitó la remisión de 77 DUIs a la ADA "SAA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa de fs. 14 del Anexo 2. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012 de fs. 15 del Anexo 2 remitió la documentación requerida.

2. Mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 06 de junio de fs. 24 del Anexo 2, la Administración Aduanera solicitó a IBMETRO la certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados medioambientales emitidos por esa entidad, entre ellos, el que respalda la DUI C-354 que dio origen al presente proceso.

3. En respuesta, mediante nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO, además que, no fueron emitidos bajo los procedimientos establecidos fs. 27 a 33 del Anexo 2-.

4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-107/2012 de fs. 34 del Anexo 2 estableciendo indicios de comisión del ilícito de contrabando en la DUI 2011/543/C-354 de 18 de febrero de 2011, tipificado en el art. 181-b) del CTB, correspondiendo en aplicación del numeral 10 de la RD 01-001-08 de 17 de enero de 2008 anular la referida DUI, y ante la existencia de indicios de la comisión de delitos penales se tomen las acciones que corresponda.

5. El 31 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Justina Porras Franco con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-070/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra -fs. 49 a 57-.

6. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Justina Porras Franco con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-27/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la anulación de la DUI 2011/543/C-354 de 18 de febrero de 2011, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación -fs. 64 a 69-.

7. Planteado recurso de alzada, la ARIT Chuquisaca mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0108/2013 de 13 de mayo, anuló la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-027/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es la notificación con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI 070/2012, ordenando a la Administración Aduanera notificar dicho acto, en la forma que asegure el conocimiento efectivo de la imputación en su contra según dispone el art. 83 del CTB -fs. 77 a 82 vta.-.

8. La Administración Aduanera, interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso mediante la cual la AGIT confirmó la resolución de alzada, empero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-070/2012, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente -fs. 123 a 132-.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del RCTB señala que, la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) Control anterior, ii) Control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) Control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.

En dicho marco normativo, la Administración Aduanera emitió el Procedimiento de Control Diferido aprobado mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que establece como objetivo general, en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310 RCTB efectuar la revisión de las Declaraciones Únicas de Importación, verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón a haberse verificado la importación de vehículos usados por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original de las DUIs, documentos originales de respaldo cumpliendo con el punto B.1 y 3 del Procedimiento en análisis.

El punto 4.1 -Conclusión del Procedimiento Diferido Regular- señala que, concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2 prevé que, si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del CTB (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, el numeral 4.3 de la norma en análisis señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310 RCTB.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el aludido art. 48 del D.S. N° 27310 RCTB, faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB- la potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", entendiéndose que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que ésta es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de agotadas las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente el demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos al no haber observado el procedimiento aplicable al caso concreto; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1283/2013 de 7 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 36 a 41 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1283/2013 de 07 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente sentencia, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 23 de marzo de 2017.

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



197

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Potosí**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 52, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1264/2013 de 7 de agosto del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 59 a 62, replica de fs. 79 a 80; duplica de fs. 83 a 84; antecedentes administrativos y recursivos.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que por Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/2012, el técnico del Instituto Boliviano de Metrología, certifican que los certificados presentados por la ADA "SAA Srl." correspondiente a la DUI 2011/543/C-2476 de 30 de diciembre de 2011, no existen y no están registrados en ninguno de los archivos de Ibmetro Central La Paz, ante la falta de la certificación medioambiental la Administración Aduanera después de valoración de la prueba y otros actuados emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-Ulepr-RS 49/2012 de 27 de diciembre de 2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, en contra de la importadora del vehículo, y en consecuencia se dispone al no existir la mercancía comisada la aplicación de lo establecido en el art. 181-II de la L. N° 2492, imponiéndole la sanción económica con el pago de una multa igual al 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs. 312.220,00. Así mismo, dispuso la ejecución tributaria de la captura del vehículo descrito en el acta de intervención AN-GRPTS-AFIPR-AI N° 071/2012, como la anulación de la DUI C-355, de 18 de febrero de 2011, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público, para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documento.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sanguenza Guzmán dentro del plazo previsto en el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 47 a 52), con los siguientes fundamentos:

Antecedentes. Mediante Nota AN-GRPGR-C-05/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (Ibmetro), la autenticidad del certificado N°CM-PT-01-0008-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-355, que fue respondido mediante el Informe N° DML-INF-240/12 que indicaba en lo más importante: "Los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos Ibmetro Central La Paz" "Los certificados en cuestión no tienen código de recinto aduanero"04" siendo que el código correcto y asignado al recinto aduanero de Avaro es el código 03" "Los certificados no tienen el sello del técnico autorizado para la inspección y emisión del certificado medioambiental para el recinto de frontera Avaroa ya que la fecha de emisión detallada en el certificado el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en Ibmetro, por tanto los certificados no tienen la validez que requieren ya que los mismos deben tener sello y firma del técnico autorizados y que ejerza funciones en Ibmetro". "Los certificados no detallan el número de factura emitido por Ibmetro que corresponde y hace referencia al servicio realizado". "los certificados no detallan el número de parte de recepción de recinto Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado".

Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación 2011/543/C-355 de 18 de febrero de 2011 presentó un certificado Medio Ambiental no válido presuntamente falso por lo que se establece que no contaba con la Certificación Medioambiental emitido por Ibmetro que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos y aprobados por la legislación nacional vigente.

Aplicación del procedimiento de control diferido regular. la autoridad general de impugnación tributaria sostiene que la administración aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo acta de intervención contravencional, contra Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, ha vulnerado el derecho al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, llevando a vicios de nulidad desde el Acta de Intervención. Sobre este aspecto se debe señalar que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492 modificado por la Cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se procedió en fecha 28 de septiembre de 2012 a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-071/2012 de la DUI 2011/543/C-355 de 18 de febrero de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercancía objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria se basa principalmente en el siguiente fundamento: "XII Asimismo, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI's y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera y que de conformidad con el art. 48 del D.S.

Nº 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la L. Nº 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior y siendo que el art. 49 del citado decreto supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización y aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100, 1004 de la mencionada ley, la Administración Aduanera debe ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que corresponda las observaciones planteadas". Sobre este punto, claramente el art. 48 del D.S. Nº 27310 señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración de aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento de control posterior y los siguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. Nº 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con los documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181 inc. b) del Cód.Trib., ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras tal es el art. 111 inc. k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y art. 119 entre otros, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. Nº 572 de 14 de julio de 2010, que señala que las certificaciones deberán ser vigentes al momento de la aceptación de la declaración de mercancías.

Con relación a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que: "La administración de aduana debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas", corresponde señalar que en el procedimiento de control regular se ha establecido claramente que el certificado de lbmetro que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO – Central la Paz, tal como se evidencia en la Nota Nº lbmetro DLM CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, asimismo se advierte que los certificados no tienen validez así como que los certificados no detallan el número de factura del cual hace referencia al servicio realizado. No corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo instituto de Metrología creada por D.S. Nº 26050 de 19 de enero de 2011, certifica que este documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo, y además cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

Otro aspecto señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria es: "En ese sentido cabe resaltar que el procedimiento de Control diferido Regular, aprobado por la Resolución de Directorio Nº RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160 num. 4 y 181 b) y último párrafo de la L. Nº 2492, sin embargo, el num. 4 conclusiones del control diferido regular señala: "El jefe de la Unidad Fiscalización Regional. Concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión". Sobre este aspecto evidentemente el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, es por ello que en aplicación de la Jerarquía Normativa establecida en el art. 5 de la L. Nº 2492, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando Contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso.

I.3. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1264/2013 de 7 de agosto del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI Nº 49/2012 de 27 de diciembre de 2012.

II.1. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

Admitida la demanda por decreto de 26 de noviembre de 2013 (fs. 55) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 59 a 62), con los siguientes argumentos:

Respecto a los vicios de nulidad del Acta de Intervención y el Procedimiento de Control Diferido Regular, es necesario señalar que conforme a los antecedentes administrativos se tiene que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de 77 DUI's, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa; el 1 de junio de 2012, la citada Agencia Despachante de Aduana presentó la documentación requerida y el 6 de junio de 2012, la Administración Aduanera solicitó a lbmetro la certificación de autenticidad de los 77 certificados emitidos por esa entidad, teniendo como respuesta que los certificados medioambientales no están registrados y que los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones en las fechas de la emisión de los certificados. asimismo, en base al Informe AN-UFIPR-I-0108/2012, se emitió acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-071/2012 de 2 de enero de 2012 y posteriormente, el 2 de enero de 2013 se notificó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-49/2012 que declaró probada la comisión de contrabando Contravencional, en el art. 160, numeral 4, y 181 Inc. b) de la L. Nº 2492 y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181, num. II de la citada ley dispuso en sustitución, el pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a BS. 312.220; también determinó la ejecución tributaria, así como la captura del vehículo descrito en acta de intervención y la anulación de la DUI Nº C-355 de 18 de noviembre de 2011, y consiguiente remisión de antecedentes al Ministerio Público por la presunta comisión del delito de falsificación de documentos.

Bajo este contexto, se tiene que la Administración Aduanera emitió el Informe AN-UFIPR-I-108/2012, en el cual señala dos aspectos importantes, el primero que se debe anular la DUI C-355 porque no existe certificado medioambiental emitido por lbmetro y segundo, que existen indicios de delitos penales, por la falsedad del certificado de lbmetro, lo cual fue recogido en el acta de intervención y resolución

sancionatoria. En ese sentido, cabe resaltar que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentre indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160 num. 4 y 181 inc. b) y último párrafo de la L. N° 2492, sin embargo el num. 4, referido a la conclusión del control diferido regular señala: “el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional- fiscalizador: Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”.

Siendo que el objetivo específico del Procedimiento de Control Diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera y que de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá. Según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior y siendo que el art. 49 del citado Decreto Supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá facultades de fiscalización, en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492, la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Se concluye entonces que la Administración Aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional de 28 de septiembre de 2012 en contra de Libna Giovana Aranda Zuñavi, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones has el Acta de intervención de conformidad en el Parág. II del art. 36, dela L. N° 2341, aplicable por disposición del num. 1, art. 74 de la L. N° 2492 correspondió, confirmar con fundamento propio la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQQ/RA 0138/2013 de 13 de mayo anulando actuados hasta la citada Acta de Intervención Contravencional, debiendo la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante orden, conforme los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

II.2. Petición.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1264/2013 de 7 de agosto del 2013.

III.1. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

Libna Giovana Aranda Zuñavi, notificada legalmente se apersona a proceso y contesta a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí, con los siguientes fundamentos:

Que el despacho de su vehículo lo realizó de acuerdo a l normativa vigente y cumpliendo con cada uno de los requisitos establecidos para tal efecto, establecido en el D.S. N° 784 art. 2 num. II que modifica el art. 101 del D.S. N° 25870.respecto a la falta del certificado medioambiental emitido por l metro, en el informe de la Unidad de Fiscalización, no determina que, Eddy Mamani, no fue funcionario de l metro, en la fechas que fueron emitidas los certificados, tampoco se determinó en forma clara que dicho documento es falso.

No se han cumplido los procedimientos establecidos, puesto que en un procedimiento de control diferido regular no existe emisión de actas de intervención menos las resoluciones administrativas o sancionatorias, los actos citados no pueden ser realizados por la administración tributaria mediante el procedimiento de control diferido, sino a través e fiscalización aduanera posterior previsto en la RD 01-008-11 de 22/12/2011.

Las Notificaciones no fueron acorde a las disposiciones vigentes, por lo que la Aduana Potosí no cumplió con el debido proceso, en consecuencia todo actos queda nulo por no ajustarse a las normas descritas en los art. 38 y 83 de la L. N° 2492 y art. 33 de la L. N° 2341.

III.2. Petición.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1264/2013 de 7 de agosto.

IV.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

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

El 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C003/2012 notifico a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. la solicitud de remisión de 77 DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa.

El 6 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, pidió certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por l metro, el director de Metrología Legal de l metro remitió a la Administración Aduanera el Informe l metro-DML-INF-240/2012 de 29 de agosto de 2012, el cual indica que de la revisión de los Certificados Medioambientales emitidos por la Oficina Central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los mismos no están registrados en los archivos y base de información de l metro, los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones en las fechas de emisión de los certificados.

El 17 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi, con el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-071/2012 de 28 de septiembre de 2012 que se emite en contra de la citada persona y los posibles coautores, cómplices, instigadores y encubridores por la inexistencia de certificado medioambiental de Ibmetro, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria conforme a los arts. 160 num. 4 y 181 inc. b) del Cód. Trib.

El 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Libna Giovana Aranda Zuñavi con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-49/2012 de 27 de diciembre de 2012 que declaro probada la comisión de contrabando Contravencional, imponiendo la sanción económica de multa del 100 % de valor la mercancía objeto de contrabando que asciende a 312.220,00 e instruir la ejecución tributaria.

Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0138/2013 de 13 de mayo de 2013 que dispuso anular la resolución sancionatoria hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la notificación del acta de intervención AN-GRPGR-ULEPR-RS-071/2012 de 28 de septiembre de 2012 y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1264/2013 de 7 de agosto, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V.1. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria conforme lo resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1264/2013 de 7 de agosto, "que confirmó la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0138/2013 de 13 de mayo, el cual anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFPR-AI-071/2012 de 28 de septiembre de 2012, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una orden de fiscalización", obró conforme a procedimiento y sin vulneración de las leyes aplicables al caso.V.2. análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este Tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal vinculadas al caso:

El art. 48 del R. Cód. Trib. boliviano (RC.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el Infoex, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de

Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Código Tributario (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B..

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional – en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B. potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente el demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1264/2013 de 7 de agosto, es correcta.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, ya que la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 47 a 52, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1264/2013 de 7 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente Sentencia, asimismo no interviene la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Primera Magistrada Relatora: Dra. Rita Susana Nava Durán.

Segundo Magistrado Relator: Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

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



198

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Potosí**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 47, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1276/2013 de 7 de agosto del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 54 a 57, replica de fs. 102 a 103; duplica de fs. 107 a 108; antecedentes administrativos y recursivos.

I.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sanguenza Guzmán dentro el plazo previsto en el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 42 a 47), con los siguientes fundamentos:

Antecedentes. Mediante Nota AN-GRPGR-C-05/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (Ibmetro), la autenticidad del certificado N°CM-PT-04-0042-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-1679, que fue respondido mediante el Informe N° DML-INF-240/12 que indicaba en lo más importante: "Los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos Ibmetro Central La Paz" "Los certificados en cuestión no tienen código de recinto aduanero"04" siendo que el código correcto y asignado al recinto aduanero de Avaro a es el código 03" "Los certificados no tiene el sello del técnico autorizado para la inspección y emisión del certificado medioambiental para el recinto de frontera Avaroa ya que la fecha de emisión detallada en el certificado el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en Ibmetro, por tanto los certificados no tienen la validez que requieren ya que los mismos deben tener sello y firma del técnico autorizados y que ejerza funciones en Ibmetro". "Los certificados no detallan el número de factura emitido por Ibmetro que corresponde y hace referencia al servicio realizado". "los certificados no detallan el número de parte de recepción de recinto Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado".

Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación 2011/543/C-1679 de 31 de agosto de 2011 presentó un certificado Medio Ambiental no valido presuntamente falso por lo que se establece que no contaba con la certificación medioambiental emitido por Ibmetro que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos y aprobados por la legislación nacional vigente.

Aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular. La Autoridad General de Impugnación Tributaria sostiene que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo Acta de Intervención Contravencional, contra Flora Porras Mejía, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, ha vulnerado el derecho al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, llevando a vicios de nulidad desde el Acta de Intervención. Sobre este aspecto se debe señalar que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo 2009 que aprueba el procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492 modificado por la Cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se procedió en fecha 28 de septiembre de 2012 a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-024/2012 de la DUI 2011/543/C-1679 de 31 de agosto de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando Contravencional, descripción de la mercancía objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria se basa principalmente en el siguiente fundamento: "xii. Asimismo, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI's y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en las normativa aduanera y que de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior y siendo que el art. 49 del citado Decreto Supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización y aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100, 1004 de la mencionada ley, la Administración Aduanera debe ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por la vía que corresponda las observaciones planteadas". Sobre este punto, claramente el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento de control posterior y los siguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492, por lo citado el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con los documentos de soporte

válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181 inc. b) del Código Tributario, ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras tal es el art. 111 inc. k) del Reglamento a la L.G.A. y art. 119 entre otros, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que las certificaciones deberán ser vigentes al momento de la aceptación de la declaración de mercancías.

Con relación a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que: “La administración de aduana debe ampliar la investigación realizando la fiscalización posterior, para que diluciden por la vía que corresponda, las observaciones planteadas”, corresponde señalar que en el procedimiento de control regular se ha establecido claramente que el certificado de lbmetro que se encuentra en antecedentes, se presentó como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de lbmetro Central la Paz, tal como se evidencia en la Nota N° lbmetro DLM CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, asimismo se advierte que los certificados no tienen validez así como que los certificados no detallan el número de factura del cual hace referencia al servicio realizado. No corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo instituto de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2011, certifica que este documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo, y además cuenta con diferentes observaciones que lo invalidan.

Otro aspecto señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria es: “En ese sentido cabe resaltar que el procedimiento de Control diferido Regular, aprobado por la Resolución de Directorio N° RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160 num. 4 y 181 b) y último párrafo de la L. N° 2492, sin embargo, el num. 4 conclusiones del control diferido regular señala: “El jefe de la Unidad Fiscalización Regional. Concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la Conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”. Sobre este aspecto evidentemente el procedimiento de control diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, es por ello que en aplicación de la Jerarquía Normativa establecida en el art. 5 de la L. N° 2492, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando Contravencional que se ha cumplido a cabalidad en el presente caso.

I.2 Petitorio.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1276/2013 de 7 de agosto del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 28/2012 de 27 de diciembre de 2012.

II.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 19 de noviembre de 2013 (fs. 50) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 59 a 62), con los siguientes argumentos:

Respecto a los vicios de nulidad del Acta de Intervención y el Procedimiento de Control Diferido Regular, es necesario señalar que conforme a los antecedentes administrativos se tiene que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de 77 DUI's, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa; el 1 de junio de 2012, la citada Agencia Despachante de Aduana presentó la documentación requerida y el 6 de junio de 2012, la Administración Aduanera solicitó a lbmetro la certificación de autenticidad de los 77 certificados emitidos por esa entidad, teniendo como respuesta que los Certificados Medioambientales no están registrados y que los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones en las fechas de la emisión de los certificados. Asimismo, en base al Informe AN-UFIPR-I-061/2012, se emitió Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-024/2012 de 2 de enero de 2012 y posteriormente, el 2 de enero de 2013 se notificó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-28/2012 que declaró probada la comisión de contrabando Contravencional, en el art. 160, num. 4, y 181 Inc. b) de la L. N° 2492 y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación del art. 181, num. II de la citada ley dispuso en sustitución, el pago del 100% del valor de la mercancía; también determinó la ejecución tributaria, así como la captura del vehículo descrito en Acta de intervención y la Anulación de la DUI N° C-355 de 18 de noviembre de 2011, y consiguiente remisión de antecedentes al Ministerio Público por la presunta comisión del delito de falsificación de documentos.

En ese sentido, cabe resaltar que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentre indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160 num.4 y 181 inc. b) y último párrafo de la L. N° 2492; sin embargo, el num. 4, referido a la conclusión del control diferido regular señala: “el jefe de la unidad de fiscalización regional fiscalizador: Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”.

Siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y en los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera y que de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310, la Aduana Nacional tiene facultades de control, las cuales las ejercerá. Según los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido y que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior y siendo que el art. 49 del citado decreto supremo, indica que la Aduana Nacional ejercerá facultades de fiscalización, en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la L. N° 2492, la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se dilucidan por la vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Se concluye entonces que la Administración Aduanera, al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-024/2012, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones hasta el Acta de intervención, debiendo la Administración Aduanera, concluir el Procedimiento de control Diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una Orden.

II.2. Petitorio.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1276/2013 de 7 de agosto del 2013.

III.1. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

La tercera interesada Flora Porras Mejía fue notificada legalmente por orden instruida (fs. 86 a 98); empero, no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional.

IV.1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

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

El 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C003/2012 notificó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. la solicitud de remisión de 77 DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa.

El 6 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, pidió certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por Ibmetro, el director de Metrología Legal de Ibmetro remitió a la Administración Aduanera el Informe Ibmetro-DML-INF-240/2012 de 29 de agosto de 2012, el cual indica que de la revisión de los Certificados Medioambientales emitidos por la oficina central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los mismos no están registrados en los archivos y base de información de Ibmetro, los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones en las fechas de emisión de los certificados.

El 17 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Flora Porras Mejía, con el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-024/2012 de 28 de septiembre de 2012 que se emite en contra de la citada persona y los posibles coautores, cómplices, instigadores y encubridores por la inexistencia de certificado medioambiental de Ibmetro, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria conforme a los arts. 160 num. 4 y 181 inc. b) del Cód. Trib.

El 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Flora Porras Mejía Lozada con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-28/2012 de 27 de diciembre de 2012 que declaró probada la comisión de contrabando Contravencional, imponiendo la sanción económica de multa del 100 % de valor la mercancía objeto de contrabando que asciende a 289.866,00 e instruir la ejecución tributaria.

Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, se emitió la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0143/2013 de 13 de mayo de 2013 que dispuso anular la resolución sancionatoria hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la notificación del Acta de Intervención AN-GRPGR-ULEPR-RS-024/2012 de 28 de septiembre de 2012 y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1276/2013 de 7 de agosto, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V.1. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA:

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria conforme lo resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1276/2013 de 7 de agosto, "que confirmó la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0143/2013 de 13 de mayo, el cual anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-024/2012 de 28 de septiembre de 2012, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante una Orden de Fiscalización", obró conforme a procedimiento y sin vulneración de las leyes aplicables al caso.

V.2. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal vinculadas al caso:

El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano (RC.T.B.), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de: I) control anterior, II) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, III) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las declaraciones únicas de importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el Infoex, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al despachante de aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Código Tributario (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B. y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del C.T.B.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presuma la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional en el marco de los arts. 21 y 100 del C.T.B. –potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente el demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1276/2013 de 7 de agosto, es correcta.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, ya que la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 42 a 47, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1276/2013 de 7 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente, asimismo no interviene la Magistrada Norca Natalia Mercado Guzmán por encontrarse en comisión de viaje oficial.

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

Primera Magistrada Relatora: Dra. Rita Susana Nava Durán.

Segundo Magistrado Relator: Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 23 de marzo de 2017.

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



199

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

SENTENCIA

I.VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 21, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1640/2013 de 03 de septiembre (fs. 126 a 136 anexo 1), el memorial de contestación de fs. 25 a 28, la réplica de fs. 56 a 57, la dúplica de fs. 60 y vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 80 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

II. Contenido de la demanda.

Que la Gerencia Graco La Paz, del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, conforme la resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0524-13 de 30 de octubre, se apersonó por memorial de fs. 19 a 21, manifestando que la Administración Tributaria fue notificada el 06 de septiembre de 2013 con la resolución Jerárquico AGIT-RJ 1640/2013 emitida el 03 de septiembre de 2013, emergente del recurso de Alzada interpuesto por el contribuyente Promotora de Eventos SA. (PROESA), contra la R.A. N° 23-0012-2013 de 18 de enero de 2013, en virtud del art. 2 de la L. N° 3092, art. 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, art. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ. y la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre de 2006, interpone la demanda Contenciosa Administrativa en tiempo hábil y oportuno.

1.- Indica que el 17 de febrero de 2011, el contribuyente Promotora de Eventos S.A. (PROESA), presentó memorial solicitando se acepte Rectificatoria. Posteriormente el 12 de septiembre de 2011, presentó otro memorial solicitando se acepte rectificatoria del Form. 200 con N° de Orden 2930179688.

2.- El 04 de mayo de 2012, PROESA, presentó una nota por la cual adjuntó documentación concerniente a; Resolución Administrativa de aprobación de fusión, Libro de Ventas (periodo fiscal 02/2006) y Estados Financieros de la gestión 2006.

3.- Luego de revisada la documentación presentada por el contribuyente, se emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE-I/ING/0894/2013. En la misma fecha se emitió la R.A. N° 23-0012-2013, la cual fue notificada a Urquiza Martins Luis Roberto en calidad de representante legal de PROESA el 27 de febrero de 2013.

4.- El 19 de marzo de 2013, el contribuyente presentó memorial de recurso de alzada contra la R.A. N° 23-0012-2013 de 18 de enero de 2013, el cual fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0712/2013, disponiendo ANULAR la R.A. N° 23-0012-2013.

5.- El 09 de julio de 2013, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 0712/2013, como resultado se emitió la Resolución AGIT-RJ 1640/2013 de 03 de septiembre de 2013, la cual confirmó la de Alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La entidad actora señala que, la Autoridad de Impugnación Tributaria, al anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la R.A. N° 23-0012-2013, lesiona los derechos de la Administración Tributaria, toda vez que considera de manera errada los datos del proceso, violando la Constitución Política del Estado y la normativa tributaria aplicable conforme a los argumentos de hecho y de derecho.

A.- Manifestó que en la resolución AGIT-RJ 1412/2013 que se impugna, en el acápite XVI. Señala: "Al respecto, corresponde indicar que en el supuesto caso de que efectivamente la solicitud de certificatoria efectuada inicialmente por WIPALA SA., y continuada por PROESA SA., hubiera sido rechazada por el SIN, por lo que el ISIRAT reporta (solicitud rechazada), correspondía que el SIN justifique dicha situación en la R.A. N° 23.0012-2013, es decir, que indique inicialmente el número de resolución administrativa por el que dicha solicitud hubiera sido rechazada así como los motivos del rechazo; situación que no se ha producido en el presente caso, y que más bien confirma la falta de fundamentación de la mencionada resolución Administrativa; en este contexto, no corresponde al acta de la S.C. N° 1424/2005-R, ya que el Sujeto Pasivo no se ha colocado en indefensión por una causa atribuible a él mismo, sino que por el contrario, se encuentra en situación de indefensión debido a que la Administración Tributaria no señala los motivos del rechazo".

Manifiesta que el Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT) es obligatoria para la totalidad de las Gerencias operativas del SIN, no constituyéndose en medio que permite a los sujetos pasivos efectuar transacciones tributarias, sino particularmente configura un instrumento de consulta, es decir que la administración Tributaria, evidenció que el formulario de rectificación Form. 521 con número de orden 2930478165, se encuentra rechazado; y mediante el cual, el contribuyente pretendió rectificar la Declaración Jurada Form. 200-IVA con número de orden 2930179688 correspondiente al periodo fiscal 02/2006; posteriormente al rechazo, el contribuyente no volvió a solicitar la rectificatoria, es decir no hubo un nuevo proyecto de rectificatoria para el periodo fiscal 02/2006.

B).- Refiere, que la información pudo ser extraída del sistema SIRAT conforme el art. 7 del D.S. N° 27310, en tal sentido dicha información, tendría validez probatoria al consignar la solicitud rechazada del contribuyente, siendo prueba suficiente para demostrar que la solicitud de rectificatoria del contribuyente WIPALA SA. fue rechazada, en consecuencia habiendo el contribuyente iniciado dicho proceso rectificatorio, tuvo pleno conocimiento de todo el procedimiento administrativo conforme establece el art. 68-6 de la L. N° 2492, por lo tanto la Administración Tributaria continuó con el procedimiento indicado; hace mención a la S.C. N° 1424/2005-R de 08 de noviembre de 2005 referente a que "el procesado no puede alegar indefensión cuando la misma ha sido provocada deliberadamente".

C).- Finalmente, indica que en la resolución Jerárquica: "La AGIT considera que la R.A. N° 23-0012-2013 no contendría la motivación suficiente, lo cual genera vulneración a los derechos del contribuyente", al respecto manifiesta que si bien no se cuanta dentro la normativa tributaria los requisitos mínimos, se remiten a lo dispuesto en el art. 28 de la L. N° 2341, que de conformidad al inc. e). éste fue cumplido ya que tiene la fundamentación y respaldo del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria, constatándose el rechazo a la solicitud presentada por WIPALA SA., quien debió hacer seguimiento a su solicitud de rectificación y no sorprender con argumentos que van en contra del trabajo realizado por la Gerencia de GRACO La Paz-SIN.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1640/2013 de 03 de septiembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Promotora de Eventos S.A. (PROESA), en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 25 a 28, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 23) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda contencioso tributario se sujetan a los mismos del Recurso Jerárquico, por lo que cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que los argumentos expuestos en la demanda contencioso administrativa no desvirtúa los fundamentos expuestos por la AGIT, por lo que el Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de manera oficiosa.

Con referencia a los vicios de nulidad de la resolución administrativa, la instancia jerárquica advirtió que PROESA SA., el 17 de febrero de 2011, presentó memorial a la Gerencia GRACO La Paz, señaló que la rectificatoria de la declaratoria del mes de febrero de 2006, con el número de trámite 4986760, no habría sido aprobada, por lo que solicitó su aprobación el 12 de septiembre de 2011, PROESA SA., mediante

memorial solicitó a la Administración Tributaria la aceptación de la rectificatoria del Form. 200, con orden N° 2930179688, del mes de febrero de 2006, por cuanto se fusionaron ambas empresas PROESA y WIPALA; con posterioridad el SIN el 18 de enero de 2013, emitió el informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE-I/INF/084/2013, concluyendo que corresponde rechazar la solicitud de rectificatoria del IVA F-200 del periodo febrero 2006 y en la misma 18 de enero de 2013 emite la R.A. N° 23-0012-2013.

En dicha resolución administrativa, indica que de la verificación de información en el sistema SIRAT, evidenciaron que el Form. 521 con número de Orden 2930478165 se encuentra rechazado y que no existe nueva solicitud de rectificatoria, por lo que se advertiría que la resolución administrativa no cumple con lo dispuesto en el inc. e) del art. 28 de la L. N° 2341 (LPA), que señala que el acto administrativo debe ser fundamentado, expresando en forma concreta las razones que indujeron a emitir el acto y que habría sido dictada sin cumplir el procedimiento previo a su emisión previsto en el art. 5 del D.S. N° 25183, advirtiéndose que tampoco cumple con lo previsto en el inc. d) del art. 28 de la ley antes mencionada.

Finalmente, respecto a que el SIN continuó con el procedimiento indicado por WIPALA SA., el cual fue rechazado por información del SIRAT, a cuyo efecto, cita la S.C. N° 1424/2005-R que indica que WIPALA SA., debió hacer seguimiento a su solicitud de rectificación; sin embargo el SIN debió justificar dicha situación en la R.A. N° 23-0012-2013, es decir, que indique el número de resolución por lo que dicha resolución hubiera sido rechazada, así como los motivos del rechazo, situación que no se habría producido y que más bien confirma la falta de fundamentación de la indicada resolución, por lo que no correspondía citar la S.C. N° 1424/2005-R por cuanto el sujeto pasivo, no se colocó en indefensión por una causa atribuible a él mismo, sino debido a que la Administración Tributaria no indica los motivos de rechazo.

Por lo que la R.A. N° 23-0012-2013 de conformidad al art. 28 de la ley 2341, aplicable supletoriamente en materia tributaria en virtud al núm. 1, art. 74 de la L. N° 2492, carece de los elementos esenciales para la emisión del mismo, correspondiendo la anulabilidad por disposición del par. II del art. 36 de la L. N° 2341, hasta el vicio más antiguo es decir hasta la resolución Administrativa 23-0012-2013.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1640/2013 de 03 de septiembre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 56 a 57, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 58, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 60 y vta., en el que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 61, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Así también, Promotora de Eventos SA., a través de sus representantes legales, presentó el memorial de contestación a la demanda en calidad de tercero interesado que cursa a fs. 80 y vta. providenciándose a fs. 81, que lo expuesto se considerará a momento de pronunciar resolución.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 17 de febrero de 2011, Luis Roberto Urquiza en representación de Promotora de Eventos SA. (PROESA), mediante memorial dirigido al Gerente GRACO La Paz, señala que se rectificó la declaratoria del mes de febrero 2006, con el número de trámite 4986760 el 27 de febrero de 2007, la mencionada rectificación a la fecha no ha sido aprobada, por lo que solicita aprobación de la declaración jurada del mes de febrero de 2006 (fs. 9 vta., anexo 2).

III.2.- El 12 de septiembre de 2011, PROESA SA., mediante memorial, solicitó a la Administración Tributaria la recepción de la rectificación del Formulario 200 con Orden N° 2930179688, del mes de febrero, toda vez que se produjo la absorción entre PROESA S.A. y WIPALA SA. (fs. 17-17 vta. anexo 1).

III.3.- El 04 de mayo de 2012, mediante nota PROESA, presentó documentación en fotocopias simples, solicitadas por la fiscalizadora del caso, referente a la consolidación del crédito fiscal de la empresa WIPALA en favor de PROESA (fs. 197 anexo 1).

III.4.- Que el 18 de enero de 2013, el SIN emite el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE-I/NF/084/2013, concluyendo que corresponde rechazar la solicitud de rectificatoria del Impuesto al Valor Agregado F-200 del periodo febrero/2006 (fs. 455 a 457 anexo 4).

III.5.- El 27 de febrero de 2013, el SIN notificó a Luis Roberto Urquiza Martins, con la R.A. N° 23-0012-2013 de 18 de enero de 2013, que dispone rechazar la solicitud de rectificatoria de la Declaración Jurada, del Impuesto al Valor Agregado, Formulario 200, correspondiente al periodo febrero/2006, sea en mérito al informe SIN/GGLPZ/DF/VE-I/NF/084/2013 (fs. 458 a 460 del anexo 4).

III.6.- Posteriormente, Promotora de Eventos SA., representada legalmente por Luis Roberto Urquiza, mediante memorial de (fs. 35 a 38 del anexo 1), interpuso recurso de alzada contra la R.A. N° 23-0012-2013 de 18 de enero de 2013, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0712/2013 de 17 de junio (fs. 89 a 96 anexo 1), que resolvió anular la R.A. N° 23-0012-2013 de 18 de enero, emitida por la Administración Tributaria.

III.7.- Esta Resolución de Alzada, dio lugar a que la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial de (fs. 100 a 101 vta. del anexo 1), interponga Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1640/2013 de 3 de septiembre (fs. 126 a 136 anexo 1), que confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA 0712/2013 de 17 de junio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, en consecuencia se Anula la R.A. N° 23.0012-2013 de 18 de enero, emitida por la Administración Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, obró correctamente al disponer por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1640/2013 de 03 de septiembre, confirmar la de alzada que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la R.A. N° 23-0012-2013 de 18 de enero de 2013.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración a la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

Respecto al único punto de la controversia corresponde realizar las siguientes consideraciones: De la declaración jurada rectificatoria, el art. 78 de la L. N° 2492 establece que "I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos y datos comunicados por la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por dicha norma".

"II.- Podrá rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrá rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento".

El art. 28 del D.S. N° 27310, señala "I.- Con excepción de las requeridas por el SIN, las rectificatorias a Favor del Contribuyente podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y periodo fiscal y en el plazo máximo de un año. El término se computará a partir de la fecha de vencimiento de la obligación tributaria en cuestión".

"II.- Estas rectificatorias, conforme dispone el Párrafo Segundo del Párrafo II del art. 78 de la L. N° 2492, deberán ser aprobadas por la Administración Tributaria antes de su presentación en el sistema financiero, caso contrario no surten efecto legal, la Aprobación por la Administración será resuelto de la verificación forma formal y/o la verificación mediante proceso de determinación, conforme se establezca en la reglamentación que emita la administración Tributaria".

"III.- Previa aceptación del interesado, si la rectificatoria originara un pago indebido o en exceso, éste será considerado como un crédito a favor del contribuyente, salvando su derecho a solicitar su devolución mediante Acción de Repetición".

En el caso de autos, corresponde primeramente indicar que la sociedad Comercial WIPALA SA., conforme el art. 28-1 del D.S. N° 24051 y art. 405 del Cód. Com., ésta, se fusionó a la empresa Promotora de Eventos SA. PROESA, quien comunicó a la Administración Tributaria la reorganización de empresas bajo la modalidad de fusión por absorción de Wipala SA a la absorbente PROESA, con posterioridad el SIN emitió la R.A. N° 23-5.0006-09 de 16 de marzo de 2009, a través del cual toma conocimiento del proceso de fusión, estableciendo que a partir del 02 de marzo de 2006, registra la fusión en el Certificado emitido por Fundaempresa del Registro de Comercio de Bolivia, adquiriendo los derechos y obligaciones de la empresa absorbida.

De la revisión de antecedentes administrativos, la resolución Jerárquica AGIT-RJ 1640/2013 de 03 de septiembre refiere: "Al respecto, corresponde indicar que en el supuesto caso de que efectivamente la solicitud de certificatoria efectuada inicialmente por WIPALA SA., y continuada por PROESA SA., hubiera sido rechazada por el SIN, por lo que el ISIRAT reporta (solicitud rechazada), correspondía que el SIN

justifique dicha situación en la R.A. N° 23.0012-2013, es decir, que indique inicialmente el número de resolución administrativa por el que dicha solicitud hubiera sido rechazada así como los motivos del rechazo; situación que no se ha producido en el presente caso, y que más bien confirma la falta de fundamentación de la mencionada resolución Administrativa; en este contexto, no corresponde la cita de la S.C. N° 1424/2005-R, ya que el Sujeto Pasivo no se ha colocado en indefensión por una causa atribuible a él mismo, sino que por el contrario, se encuentra en situación de indefensión debido a que la Administración Tributaria no señala los motivos del rechazo”.

Al respecto corresponde mencionar que a fs. 10 del anexo 1, cursa la nota CITE: GDGLP-DF-N-0100/07 de 01 de febrero de 2007, en la cual la Gerencia de Graco La Paz comunicó a la empresa Wipala SA, en respuesta a la solicitud de anulación de las rectificatorias del IVA con número de orden 2930179688 e IT con el número de orden 2930179802, del mes de febrero de 2006, en el núm. 1) indica que se encuentran en estado vigente debido a que la presentación no requiere aprobación previa de la Administración Tributaria de acuerdo al parág. I del art. 12 del capítulo IV de la RND 10-0033-04, situación por la que no pueden ser anuladas. En el núm. 2) en el marco del parág. II del art. 28 del DS. 27310, señala que corresponde a su empresa rectificar nuevamente mediante portal tributario el periodo febrero de 2006 por IVA e IT.

De acuerdo al núm. 2) de la nota señalada anteriormente, el contribuyente realizó su solicitud de rectificatoria del formulario 200 IVA, con número de orden 2930179688 del periodo febrero de 2006, mediante el form. 521 donde se verifica que el proyecto de rectificatoria del form. 200 IVA responde al número de orden 2930478165 consignando el NIT 1006923028 que corresponde a la empresa Wipala SA, presentado el 27 de febrero de 2007; asimismo, de acuerdo al listado de Formularios presentados por Wipala SA, extraído del Sistema Integrado de Recaudaciones para la Administración Tributaria-SIRAT, se verifica que la presentación de la solicitud de rectificatoria Form. 521 del número de orden 2930478165, correspondiente a la declaración jurada del IVA, consignando en forma manual que pertenece al periodo febrero 2006 y que se encuentra rechazado (fs. 444 a 449 anexo 4).

De lo expuesto se constata que la administración Tributaria mediante R.A. N° 23-0012-2013, en el único considerando establece que no existe ninguna solicitud de rectificatoria para el periodo febrero 2006 de la empresa Proesa con NIT. 1006843022, por lo que corresponde el rechazo del trámite, asimismo indica en relación al contribuyente Wipala SA, absorbida que su formulario de solicitud de rectificatoria con número de orden 2930478165 se encuentra rechazado. En mérito al informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE-I/INF/084/2013; sin embargo este último nunca fue notificado al contribuyente (fs. 455 a 457 anexo 4).

Por lo manifestado, se observa que la Resolución N° 23-0012-2013 de 18 de enero de 2013, se limitó a señalar que la solicitud de acuerdo al sistema SIRAT, se encuentra rechazada, advirtiéndose que no fundamentó la razón, motivo del rechazo de la aprobación de la rectificatoria del Form. 200 IVA con número de orden 2930478165 por el periodo febrero 2006, omisión que conlleva al incumplimiento de los requisitos esenciales que debe tener todo acto administrativo, la debida fundamentación conforme al incs. b), d) y e) del art. 28 de la L. N° 2341, art. 115-II de la C.P.E., y L. N° 2492 art. 68-2 y 6. Siendo que para que exista anulabilidad de un acto por infracción de una norma, deben ocurrir los presupuestos establecidos por el art. 36-II de la L. N° 2341 (LPA) y 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aplicables en materia tributaria en mérito al art. 201 de la L. N° 3092 título V. del CTB, es decir que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados:

En ese contexto, Proesa SA en su condición de empresa absorbente de Wipala SA., en repetidas oportunidades solicitó y adjuntó documentación para la aprobación de la rectificatoria conforme evidencia las literales de fs. 9, 17, 197 del cuaderno procesal administrativo, además se constata que existen antecedentes de la solicitud de rectificatoria del IVA del periodo febrero 2006, presentada por Wipala SA, que data de abril, junio de 2006 de acuerdo a las notas de (fs. 55 a 64 anexo 1), aspectos que la Administración Tributaria no tomó en cuenta en la Resolución Administrativa impugnada, por lo que claramente se evidencia que el Servicio de Impuestos Nacionales incurrió en vicios de nulidad previstos en el inc. c) del art. 35 de la L. N° 2341 debido a que el acto administrativo fue dictado al margen de lo legalmente dispuesto.

En ese sentido, se evidencia violación al debido proceso en su vertiente falta de fundamentación de la Resolución Administrativa N° 23-0012-2, por cuanto el cumplimiento del derecho al debido proceso tiene por objeto garantizar la justicia, a un trato justo y equitativo y obtener una resolución en la que todos los puntos sean debidamente valorados y respondidos, motivada y fundada en derecho, por lo que la aplicación del art. 36 de la L. N° 2341 del Procedimiento Administrativo, aplicada supletoriamente por disposición del Parág. I del art.74 de la L. N° 2492, es adecuada al caso de autos por cuanto el defecto de forma determina la anulabilidad cuando el acto carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o da lugar a la indefensión de los interesados, norma concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113.

En lo que respecta al argumento referido a que el SIN continuó con el procedimiento iniciado por Wipala SA, el cual fue rechazado conforme a la información del SIRAT; siendo que la información pudo ser extraída de dicho sistema en virtud al art. 7 del D.S. N° 27310, consiguientemente habiendo iniciado proceso rectificatorio, habría tenido pleno conocimiento de todo el procedimiento administrativo a seguir tal cual establece el núm. 6 del art. 68 a cuyo efecto cita la S.C. N° 1424/2005-R de 08 de noviembre de 2005: Al respecto en el supuesto caso que la merituada solicitud realizada por Wipala SA., y continuada por Proesa SA, hubiera sido rechazada por el SIN, por lo que reportaba el sistema SIRAT “solicitud rechazada”, correspondía que el SIN justifique dicha situación en la R.A. N° 23-0012-2013, es decir que indique inicialmente el número de resolución administrativa por la que la merituada solicitud hubiera sido rechazada, así como los motivos del rechazo, situación que no se ha producido el caso presente, en ese ámbito no corresponde citar de la SC. 1424/2005-R de 8 de noviembre, por cuanto el sujeto pasivo no se colocó en indefensión por causa atribuible a él mismo, sino que por el contrario fue porque la Administración Tributaria no señaló los motivos del rechazo a la solicitud de rectificatoria.

Por otra parte, la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz durante la tramitación del proceso no pudo demostrar la existencia de una resolución administrativa anterior que rechace la solicitud de rectificatoria conforme el art. 76 del CTB, de acuerdo a lo que afirma el contribuyente PROESA en sus alegatos escritos, por lo que no existe evidencia que con el recurso Jerárquico se hubiera pretendido subsanar la omisión de haber solicitado la rectificatoria en su oportunidad.

De donde se concluye que resulta evidente que en la R.A. N° 23-0012-2013, dictada por la Administración Tributaria, de conformidad a lo dispuesto por el art. 74-1 de la L. N° 2492, carece de los elementos esenciales para la emisión de la resolución ahora impugnada, siendo que la ausencia de los mismos se encuentra sancionada con la anulabilidad, dispuesta en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 (LPA) y art. 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aplicables supletoriamente en materia tributaria en mérito al art. 201 de la L. N° 3092 (Título V del CTB) toda vez de que el vicio manifestado ocasiona indefensión a los administrados o lesiona el interés público lo cual se constató en el caso presente.

La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia no encuentra valederos los argumentos vertidos en la demanda contenciosa administrativa, de modo que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1640/2013 de 3 de septiembre de 2013, fue dictada conforme a los antecedentes y a la normativa aplicable al caso. Por lo que se evidencia que la decisión de la AGIT al anular obrado hasta el vicio más antiguo es la correcta.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 30 a 32, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en su condición de Gerente Distrital La Paz I a.i., del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1640/2013 de 03 de septiembre.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



200

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 47, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1406/2013 de 13 de Agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 57 a 61, réplica de fs. 100 a 102, dúplica a fs. 106 a 107; notificación del tercero interesado de fs. 92, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, por Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/2012, el técnico del Instituto Boliviano de Metrología, certifican que los certificados presentados por la ADA "SAA Srl." correspondiente a la DUI 2011/543/C-2476 de 30 de diciembre de 2011, no existen y no están registrados en ninguno los archivos de IBMETRO-Central La Paz, ante la falta de la certificación medioambiental la Administración Aduanera después de valoración de la prueba y otros actuados emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 76/2012 de 27 de diciembre de 2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, en contra de la importadora del vehículo, y en consecuencia se dispone al no existir la mercancía comisada la aplicación de lo establecido en el art. 181-II de la L. N° 2492, imponiéndole la sanción económica con el pago de una multa igual al 100% del valor de la mercancía que haciende a Bs 285-110.00.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-068/2012 de la DUI 2011/543/C-2476 de 30 de diciembre de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la LGA; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-105/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el num. 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que el proceso penal iniciado no es para determinar la validez o no del Certificado, es con el fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalida el certificado CM-PT-04-00140-2011, al contrario solo sancionara el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando Contravencional que se inició, ya que al tener la certificación de IBMETRO de que los meritados certificados son falsos es como si los mismos no existieran ya que no fueron emitidos por la entidad competente, incumpliendo lo dispuesto por el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, siendo que IBMETRO ha certificado que los certificados utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que los mismos fueron fraguados, no es la aduana que de manera antojadiza lo esté señalando que son falsos, es la misma institución de IBMETRO quien niega que los mismo lo hayan emitido, con ello queda demostrado que los meritados certificados fueron fraguados, lo que corresponde a las autoridades jurisdiccionales e investigativas, determinar quién o quiénes fueron los responsables.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1406/2013 de 13 de agosto, anula la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0066/2013 de 06 de mayo, y se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS 76/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 57 a 61 de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

Que en el acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-068/2012, indica: que en la relación circunstanciada de los hechos menciona sobre la falta de certificado medioambiental emitido por IBMETRO que la ADA SAA Srl. al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI presento un certificado medioambiental presuntamente falso, por lo que en la Resolución Sancionatoria estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Víctor Hugo Loza Sandoval, conforme el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492; asimismo en el literal quinto dispone: remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación, por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera, respecto a la prueba principal, puesto que Víctor Hugo Loza Sandoval indica que esta es plenamente válida para desvirtuar la contravención aduanera, por lo que la AGIT está imposibilitada para pronunciarse sobre la autenticidad del certificado medioambiental de IBMETRO por mandato del inc. b) parágrafo II, art. 197 de la L. N° 3092.

Indica también que la administración aduanera en aplicación del art. 76 de la L. N° 2492, siendo quien acusa la invalidez del certificado IBMETRO para hacer prevalecer su derecho, debiendo demostrar que el certificado ambiental IBMETRO N° 6544 presentado a despacho aduanero como documentación soporte de la DUI C-2476 por la ADA SAA Srl. por cuenta de su comitente, es falso, a través de un fallo firme dictado por Autoridad Competente.

Así también hace mención a la vulneración al debido proceso y derecho a la defensa por parte de la administración aduanera, establecidos en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E. y 68-6 de la L. N° 2492, en aplicación del art. 36-I y II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, respecto a la nulidad de la resolución de alzada, hace también mención a las resoluciones jerárquicas AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1384/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1389/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013, AGIT-RJ/1393/2013, y la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto de 2012.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica AGIT-RJ/1406/2013 de 13 de agosto de 2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: saa-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 35 Anexo 1).

2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 35 de la carpeta 2), el 06 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2476 que dio origen al presente proceso (fs. 23 del anexo 1).

3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 del Anexo 1).

4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-105/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-12476 debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 42 del Anexo 1).

5. El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Víctor Hugo Loza Sandoval con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-068/2012, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 34.335,86 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 59 del Anexo 1).

6. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Víctor Hugo Loza Sandoval con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 076/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando Contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2011-543-C-2476.

7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0066/2013 de 06 de mayo, revoco parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-076/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 285.110.- así como su ejecución tributaria, manteniendo firme y subsistente el comiso de la mercadería dispuesto en la resolución impugnada, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI N° 2011-543-C-2476 de 30 de octubre.

8. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 114 a 118 del Anexo 1), que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT, que anula la Resolución de Alzada ARIT-CHQ/RA 0066/2013 de 06 de mayo de 2013, consiguientemente, se anulan obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-068/2012 de 28 de septiembre de 2012, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00140-2011, la Administración Aduanera dicte una nueva Acta de Intervención Contravencional, si corresponde, conforme establece el inc. c), parág. I, del art. 212 de la L. N° 3092.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el num. 4. Conclusión del Control Diferido Regular; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe en establecer lo siguiente:

1.- Si la AGIT interpreto correctamente la norma, al anular la Resolución de Alzada ARIT-CHQ/RA 0066/2013 de 06 de mayo de 2013, consiguientemente, anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-068/2012 de 28 de septiembre de 2012, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00140-2011, la Administración Aduanera dicte una nueva Acta de Intervención Contravencional, si corresponde.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal vinculadas al caso:

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB—potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1406/2013 de 13 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 42 a 47, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1406/2013 de 13 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



201

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 22, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1392/2013 de 13 de agosto (fs. 7 a 15), el memorial de contestación de fs. 33 a 37, la réplica de fs. 60 a 62, la dúplica de fs. 66 a 67 los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 16 a 22, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1392/2013 de 13 de agosto.

Inicia el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, respecto de la falta de Certificado Medioambiental en el proceso de importación, emitido por el Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO).

Manifiesta que solicitada la validación de autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-00092-2012, correspondiente al vehículo que ampara la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/521/C-1889, IBMETRO a través de la nota DML CE 01659/2012 de 24 de agosto, remitida a la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, señaló: “Concluida la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información del IBMETRO.”

Que en virtud de lo anterior, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana (ADA) “BURGOS SRL.”, al efectuar el despacho aduanero de la DUI 2012/521/C-1889, de 31 de mayo de 2012, “...presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso...” (Sic).

Realiza a continuación una extensa cita de normas, entre las que resaltan el art. 148 de la L. N° 2492, así como los arts. 84, 85, 88 de la L.G.A., y los arts. 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, para luego referirse al art. 181 de la L. N° 2492, relativo al ilícito de contrabando.

Hace referencia al Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-084/2012 de 31 de octubre según la cual se identificó como importador a José Wilson Villarroel Cossio, con Carnet de Identidad 3143849 Cbba.

Expresa que como consecuencia del acta de intervención referida líneas arriba, sobre la base de la presunción de la comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo previsto en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., L. N° 2492, se dictó la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-041/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-084/2012 de la DUI 2012/521/C-1889, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la LGA; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continua manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO, que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Con relación a lo señalado por la AGIT en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de Falsedad Material, Ideológica y Uso de Instrumento Falsificado, no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento, ya que el mismo está corroborado por lo certificado por la misma institución de IBMETRO, transcribiendo como respaldo a sus argumentos, los arts. 198, 199 y 203 del Cód. Pdto. Pen., de cuya interpretación—señala—no tienen por naturaleza, identificar la falsedad, sino más bien la de determinar quién es el autor o partícipe del hecho público, de ahí que no resulte coherente que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal, para determinar si el certificado es falso o verdadero, reiterando que el proceso penal iniciado no es para determinar la validez o no del certificado, sino con el objetivo de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, por lo que la determinación o no del sujeto punible, no convalidará el Certificado CM-PT-04-00092-2012, solo sancionará el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando, ya que al tener la certificación de IBMETRO respecto a que los cuestionados certificados son falsos, se entiende que los mismos no existen ya que no fueron emitidos por autoridad competente, y por lo tanto se habría incumplido con lo dispuesto por el art. 11 inc. k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Finaliza señalando que IBMETRO corroboró que los certificados utilizados en los despachos aduaneros, no fueron emitidos por esa institución, lo que a su criterio demuestra que los mismos fueron fraguados, y no es la Aduana que de manera antojadiza señale que son falsos, sino que es la misma Institución de IBMETRO que niega que los mismos hayan sido emitidos por dicha institución, lo que demuestra que los mismos fueron fraguados y corresponde determinar los responsables.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1392/2013 de 13 de agosto y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-41/2012 de 27 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que, por providencia de fs. 24 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, José Wilson Villarroel Cossio, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 33 a 37, fue providenciado a fs. 38, reservándose la consideración del mismo hasta la devolución de la provisión citatoria. Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 23 de julio de 2014, como consta a fs. 54, fue devuelta la provisión citatoria y recibida según cargo de fs. 55 vta., disponiéndose por providencia de fs. 56, su arrimo al expediente y por apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-084/2012, indica en el acápite referido a la relación circunstanciada de los hechos, que la Agencia Despachante de Aduana Burgos SRL., al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2012/521/C-1889 de 31 de mayo de 2012, presentó un certificado medioambiental presuntamente falso; asimismo la resolución sancionatoria estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra José Wilson Villarroel Cossio, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492, evidenciándose que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la Administración Aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional, y por otro lado el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria, establecen que el Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00092-2012, correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-1889, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, motivo por el que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; por lo que se requiera previamente, el pronunciamiento sobre la veracidad o no, del mencionado certificado, aspecto que compete al Ministerio Público.

En ese entendido, la instancia jerárquica, se encuentra imposibilitada de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del Certificado Medioambiental, por lo que no puede ingresar al análisis de fondo, toda vez que resolver el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad se observa, constituiría en infracción del inc. b), parágrafo II del art. 197 de la L. N° 3092, para pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del Certificado Medio Ambiental, teniendo el sujeto pasivo, las vías legales correspondientes para dicho fin, en cumplimiento del último párrafo del art. 217 de la citada ley, referido a un proceso judicial previo.

Cita como línea de doctrina tributaria, contenida en el SIDOTV.2, la resolución AGIT-RJ/0558/2011, entre otras; además como respaldo jurisprudencial, la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

Finaliza señalando que por lo expuesto se puede evidenciar que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la resolución jerárquica fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en los fundamentos de la resolución de recurso jerárquico.

II.2.- Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1392/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-084/2012 de 31 de octubre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-084/2012 de 31 de octubre, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-084/2012 de 31 de octubre (fs. 57 a 60), identificando como sindicado del ilícito de contrabando, a José Wilson Villarroel Cossio, con C.I. 3143849 Cbba.

La descripción de la mercancía objeto de contrabando, fue identificada como un camión. Marca: Volvo. Tipo: FH. Clase: Chasis Cabinado. Cilindrada: 12.000 cc. Motor: s/n. Chasis: N° YV2ASW057A. Año de fabricación: 2007. Color: Blanco. Combustible: Diésel.

El cálculo preliminar de tributos aduaneros fue establecido en la suma de UFV's 30.997,25, calificándose la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo dispuesto por el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492. El referido acto administrativo fue notificado en secretaría el 05 de diciembre de 2012, como consta a fs. 66 del Anexo I.

IV.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRPGR-ULEPR-RS-41/2012 de 27 de diciembre (fs. 68 a 75, Anexo I), por la que se determinó declarar PROBADA la comisión de contrabando contravencional contra José Wilson Villarroel Cossio y tomando en cuenta que no existe mercancía comisada, en observancia de lo dispuesto por el parág II del art. 181 de la L. N° 2492, se dispuso la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de Bs 263.076.00.- Asimismo, se determinó, instruir la ejecución del monto señalado de acuerdo con lo que determina la Sección VII del Capítulo II, Título II del Cód. Trib..

Por otra parte, se encargó a la Administración Aduanera, la anulación de la DUI 2011/521/C-1889 y finalmente, en coordinación con el Control Operativo Aduanero, se dispuso la captura del motorizado descrito en el Acta de Intervención y la remisión de antecedentes al Ministerio Público.

La referida resolución sancionatoria fue notificada a la contribuyente, en Secretaría, el 2 de enero de 2013 (fs. 81, Anexo I).

IV.3.- Interpuesto recurso de alzada por José Wilson Villarroel Cossio, de acuerdo con el memorial de fs. 10 a 13 del Anexo I, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CHQ/RA 0077/2013 de 06 de mayo (fs. 86 a 92, Anexo I), disponiendo revocar parcialmente la Resolución Sancionatoria impugnada, dejando sin efecto la sanción de la multa del 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 263.076;

asi como su ejecución tributaria, de acuerdo a lo previsto por el art. 117-II de la C.P.E. y el art. 181-II del CTB; disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI N° 2012/521/C-1889 de 31 de mayo de 2012, todo conforme establece el art. 212-I-a) del Cód. Trib. Boliviano.

IV.4.- En virtud de lo anterior, José Wilson Villarroel Cossio, por memorial de fs. 95 a 97 del Anexo I, y por su parte, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), por memorial de fs. 109 a 113 del Anexo I, dedujeron recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1392/2013 de 13 de agosto (fs. 143 a 151, Anexo I), decidiendo anular la Resolución ARIT/CHQ/RA 0077/2013 de 6 de mayo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRPTS-UFIPR-AI-084/2012 de 11 de octubre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que dicte la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental NJ CM-PT-04-0092-2011, la Administración Aduanera emita una nueva acta de intervención, si corresponde, conforme al inc. c), parág. I, del art. 212, de la L. N° 3092.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4.3 Conclusión del Control Diferido Regular de la RD 01-004-09; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

IV.5.- Continuando el trámite del proceso, la Gerencia General de la Aduana Nacional, Regional Potosí, presentó memorial de réplica que cursa de fs. 60 a 62, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 63, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica, que fue presentada por la autoridad demandada a fs. 5766 a 67; no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia" (fs. 108).

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1.- Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2012, identificando que a partir del mes de abril se realizaron 10 despachos de vehículos usados, con las mismas características de los despachos que se encuentran actualmente en CDR y CDI, es decir, que probablemente tengan certificados medioambientales falsos (fs. 32 a 33, Anexo I).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana BURGOS S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la R.D. N° 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: "...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior." Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1392/2013 de 13 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 16 a 22, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1392/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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

VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia N° 201/2017 del Expediente N° 1088/2013 de 18 de Abril de 2017 que declara Improbada la demanda de la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, según los siguientes fundamentos:

1. Fundamentación del voto disidente. Lamentando no compartir el criterio mayoritario de los magistrados del Tribunal Supremo, seguidamente se fundamenta el voto disidente en los siguientes términos:

1. Conforme al objeto de controversia que se refiere a: "Si el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece validar las conclusiones del procedimiento de control posterior regular, con un proceso de fiscalización, sobre todo si se ha determinado que la DUI no cuenta con los documentos de soporte válidos, al no existir certificaciones medio ambientales y si existe o no en el control diferido un procedimiento en caso que se determine la existencia del ilícito de contrabando contravencional", en el caso del Exp. 944/2013, se ha motivado de la siguiente forma:

a) En el presente caso, se debe realizar una revisión de la normatividad vigente para resolver el presente caso, con ese objetivo se tiene que el art. 181 último párrafo del Cód. Trib., claramente determina que: "Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 50.000 (Cincuenta Mil Unidad de Fomento de Vivienda), la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente Código (con las modificaciones de la L. N° 100 de 04 de abril de 2011), de tal forma que en los casos prescritos en el art. 181 del Cód. Trib., cuando el valor del tributo omitido alcance hasta 50.000 UFV se debe seguir el procedimiento prescrito en el Capítulo III del Título IV del código tributario referido al sumario contravencional. Por otro lado, la RND N° 01-004-09, en el numeral 4 (Conclusión del Control Diferido Regular) subnumeral 2 señala: "Si durante el control diferido, se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establece el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente con el expediente a la Unidad Legal para la aplicación de sumario Contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de procesamiento de contravenciones Aduaneras", de modo tal que en la RND N° 01-004-09 incluye como contravenciones aduaneras a ser procesadas mediante sumario contravencional, las señaladas en el art. 160-5 y 6 (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), las dispuestas en el 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones. Y por otro lado, la misma RND N° 01-004-09 en el numeral 4 (Conclusión del Control Diferido Regular) subnumeral 3, dispone: "A la

conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados efectuados producto de la fiscalización", es decir se prevé un procedimiento de fiscalización posterior pero para los casos no previstos en el art. 160 numerales 5 y 6 (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), las dispuestas en el 186 de la L.G.A., el Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones y los dispuestos en el art. 181 del Cód. Trib.

b) En el presente caso, conforme al Acta de Intervención Contravencional ANGRPTS-UFIPR-AI-031/2012 de 28 de septiembre de 2012 (fs. 51 a 58 del Anexo Administrativo 2) se inició control diferido regular porque se habría incurrido en el ilícito de contrabando contravencional al no alcanzarse los 50.000 UFV del valor tributo omitido del valor de la mercancía, tipificado en el art. 181-b) del Cód. Trib., que dispone: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: ... b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales" y la comisión del tipo de contrabando contravencional antes indicada, fue ratificado en la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- 56/2012 de 27 de diciembre de 2012, de tal modo que al presumirse comisión de contrabando tipificado en el art. 181-b) del Cód. Trib., y que el valor del tributo omitido de la mercancía se encontraba dentro del rango de los 50.000 UFV, se debía seguir directamente el proceso prescrito en el art. 181 último párrafo del Código Tributario, es decir el dispuesto en el art. 168 del Cód. Trib., que determina: "I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a 15 días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de 20 días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. H. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los 20 días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código. HI. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad".

c) En conclusión en el caso de análisis, no interesa si se infringió o no el art. 48 del D.S. 27310 y si existía un supuesto vacío en cuanto al procedimiento a seguir en el caso de contrabando contravencional en la RND N° 01-004-09, cuando el art. 181 último párrafo del Cód. Trib., era claro en cuanto al procedimiento a seguir en caso de contrabando contravencional cuando alcance los 50.000 UFV del tributo omitido del valor de la mercancía que era el dispuesto para sumario contravencional, conforme a lo dispuesto en el art. 168 del Cód. Trib. De acuerdo, al razonamiento anterior, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1224/2013 de 29 de julio del 2013, obró correctamente al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT/CHQ/RA 0102/2013 de 06 de mayo de 2013 que anulaba obrados hasta el acta de intervención contravencional, empero confundió el procedimiento a seguir, por ello corresponde declarar improbadamente la demanda y corregir de oficio el procedimiento a seguir.

2. Igualmente en la Sentencia N° 452/2015 del de octubre de 2015, donde se ha presentado disidencia, con relación al punto de controversia referido a: "Si los funcionarios de la UTISA que elaboraron el Acta de Intervención, incumplieron o no con el procedimiento de importación de consumo previsto en la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y debieron notificar o no al declarante importador el Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor", ha realizado la siguiente fundamentación de sustento de la disidencia:

a) Para resolver el objeto de controversia planteado se debe inexcusablemente referirse a las normas que se cuestionan de infringidas, con ese objetivo se tiene que la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 establece los trámites y formalidades previas para el régimen aduanero de importación para el consumo, que de forma resumida incorporaba el siguiente procedimiento: a) Transmisión electrónica de datos de la Declaración Única de Importación; b) El Sistema Informático de la Aduana Nacional valida los datos para aceptar o no la Declaración Única de Importación; c) Corrección de datos de Declaración Única de Importación o desistimiento si correspondiere; d) Pago de Tributos aduaneros; e) Determinación del canal de la Declaración Única de Importación (Amarillo, Verde, Rojo); f) Examen Documental y Físico; g) En caso de existir observaciones se facciona Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor; h) Si el Declarante no acepta los resultados del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor debe presentar su impugnación dentro del plazo de 5 días; i) Si el Declarante acepta los resultados del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor, paga los tributos respectivos dentro del plazo de 3 días; j) Si ha se observado la Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor se puede presentar descargos hasta antes de la Resolución Administrativa; 1) En caso de no aceptación del Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor para el levante de la mercancía puede presentar garantías; y m) Levante de la mercancía. En el análisis de normas se debe considerar también que el D.S. N° 25567 de 05 de noviembre de 1999 (Reglamento de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros) que en su art. 1 establece que la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros (UTISA) tiene por objeto efectuar el control por sustitución temporal y sorpresiva a los funcionarios responsables de la Aduana Nacional, a efectos de comprobar la correcta aplicación de la normativa aduanera, desarrollando a este fin planes, estrategias, métodos y sistemas de seguimiento, inspección y control del desenvolvimiento aduanero, en la mismo Decreto Supremo en su art. 5 sobre las competencias de la Unidad se dispone que: "La Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, (UTISA), tiene competencia como organismo operativo especializado para ejercer el control de gestión por sustitución temporal y sorpresiva sobre todas las reparticiones o unidades orgánicas que integran la Aduana Nacional. La Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros podrá actuar ante terceros, por efecto de la sustitución temporal, con las mismas facultades y atribuciones establecidas para los sustituidos". De tal forma que Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, (UTISA) tiene por objeto efectuar el control por sustitución temporal y sorpresiva a los funcionarios

responsables de la Aduana Nacional, a efectos de comprobar la correcta aplicación de la normativa aduanera y para el cumplimiento de este objeto tiene la competencia de ejercer el control de gestión por sustitución temporal y sorpresiva sobre todas las reparticiones o unidades orgánicas de la Aduana Nacional con las mismas atribuciones de la unidad intervenida y debiendo seguir el procedimiento determinado en la Ley.

b) En el caso de autos, en el despacho aduanero de consumo presentado por la Agencia Despachante de Aduanas Bona Fide S.R.L. siendo el importador Roberto Vladimir Sandoval Rios de una Camioneta MAZDA, tipo B2300, modelo 2006 de la DUI C-9430, fue determinado a canal rojo y se asignó el despacho al funcionario aduanero Juan Antonio Gutierrez Vacaflor y a la intervención de funcionarios de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros se faccionó la Acta de Intervención Contravencional AN-UTIPC-AIC 008/09 de 18 de agosto de 2009 emitida por Inspectores de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros, habiéndose suspendido el procedimiento aduanero correspondiente y posteriormente se expidió, Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLISCCR/ 165/09 de 22 de septiembre de 2009.

c) Con los anteriores, antecedentes se evidencia que el procedimiento aduanero de consumo fue suspendido y se dictó Acta de Intervención Contravencional AN-UTIPC-AIC 008/09 de 18 de agosto de 2009 emitida por Inspectores de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros y posteriormente se emitió Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZLAPLI-SPCCR/ 165/09 de 22 de septiembre de 2009, empero como en el caso se autos se cuestiona si el procedimiento seguido por funcionarios de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros se ajusta al previsto en la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, se debe tener presente que la citada Resolución de Directorio establece el trámite y formalidades previas para el régimen aduanero de importación para el consumo, sin embargo no preveía explícitamente un procedimiento para el caso de contravenciones aduaneras y por ello en el numeral V inc. B subinciso 2.19 de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 determina que: " Cuando exista comisión de delitos aduaneros o contrabando contravencional, elabora el acta de intervención y la remite conjuntamente al Expediente de Reconocimiento al Administrador de Aduanas, para que este inicie el proceso administrativo en caso de contrabando contravencional o ponga en conocimiento del fiscal adscrito a la Aduana Nacional, el ilícito en caso de delitos aduaneros...", de tal forma que el procedimiento al que se remite la RD 01-031-05 es el dispuesto en el art. 168 del Cód. Trib. que dispone: "I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a 15 días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de 20 días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. II. Transcurrido el plazo a que se refiere el parágrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los 20 días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título HI de este Código. nar. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad", de tal forma que el procedimiento a seguir en caso de contravención aduanera, como en el presente caso, es la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional o Acta de Infracción, que se notifica importador o declarante y se abre término probatorio de 20 días concluido el mismo se emite Resolución Final de Sumario Contravencional y a esta resolución se pueden interponer los recursos administrativos de Ley.

d) En el presente caso en conclusión no se siguió el procedimiento determinado en el art. 168 del Cód. Trib. y al cual se refería el Numeral V inc. B subinciso 2.19 de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, siendo procedente declarar probada esta pretensión del demandante no habiendo los funcionarios de la UTISA que elaboraron el Acta de Intervención, seguido el procedimiento para contravención aduanera previstos al que se remitía la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y en este caso tampoco era necesario notificar al declarante o importador el Acta de Reconocimiento/Informe de Variación de Valor que era para un procedimiento regular de importación de consumo.

2. Fallo que debe tener la sentencia.

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera que el fallo de la sentencia debe reconducir el procedimiento a seguir en caso de contrabando contravencional en los casos previstos en el art. 181 del Cód. Trib. y seguir el procedimiento a que remite dicho artículo que es el previsto en el art. 168 (sumario contravencional) del código tributario.

Fdo.- Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 18 de abril de 2018



202

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 21, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1383/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 41 a 43; el apersonamiento y contestación de Feliciano Pérez Terceros, en su condición de tercero interesado de fs. 73 a 82, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2012/521/C-1626, (tracto camión, clasificado en la partida arancelaria 87042290000, Tipo FH16, Tracción 6X2), mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-0039/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00078-2012, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2012/521/C-1626, petición respondida por IBMETRO el 24 de agosto de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-231/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01659/2012 de 24 de agosto, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "BURGOS SRL.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2012/521/C-1626 de 04 de mayo de 2012, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en el art. 148 del Cód. Trib. Boliviano, en los arts. 84, 85 y 88 de la L.G.A., en los arts. 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), en los arts. 3 y 5 del D.S. N° 28963, así como en la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del CTB, según tributos pagados de Bs 58.996.00.- equivalentes a 33.691,01 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012, identificando como persona sindicada a la importadora, Feliciano Pérez Terceros, con NIT 5929970, con domicilio en la Av. Barrientos S/N Sacaba, Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-73/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Feliciano Pérez Terceros.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), resolvió anular la resolución dealzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento de la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado de Medioambiental N° CM-PT-0-00078-2012, la Administración Aduanera dicte nueva Acta de Intervención Contravencional, si correspondiese.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la disposición adicional décima sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012 de la DUI 2012/521/C-1626, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señalando que la verificación de calidad, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede o no ser sujeto a una fiscalización, según corresponda, facultando a la Administración Aduanera, a realizar una fiscalización posterior, empero no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inc. b) del art. 181 del CTB, ya que transportó un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inc. k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio;

Con relación a lo señalado por la AGIT, respecto a que tiene que existir un pronunciamiento de la Autoridad Jurisdiccional que determine la falsedad del documento, no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de Falsedad Material, Ideológica y Uso de Instrumento Falsificado, tipificado en los arts. 198, 199 y 203 del CPP, no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por lo certificado por IBMETRO; reiterando que el proceso penal instaurado, es con el fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de ese documentos, es decir, atribuir el hecho punible a un determinado sujeto, y según se concluya de la investigación y sancionar por esta acción, por lo que la determinación o no del sujeto punible, en ningún momento convalidará el Certificado N° CM-PT-04-00078-2012, situación distinta del proceso de contrabando, ya que al haber corroborado IBMETRO, que los certificados cuestionados son falsos, se entiende que los mismos no existieran ya que no fueron emitidos por la entidad competente, y por consiguiente, se habría incumplido lo dispuesto por el art. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Reitera que el proceso penal ordinario, fue iniciado con la finalidad de poder determinar los responsables de fraguar los documentos cuestionados, que actuaron con dolo, tomando en cuenta que se trata de vehículos que no podrían obtener un certificado medio ambiental que acredite que cumplen con todos los parámetros exigidos, es decir que a la fecha son vehículos que se encuentran circulando sin cumplir con los parámetros medio ambientales que certifiquen que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos, vulnerando la norma legal (art. 181-b) del CTB), y atentando contra la salud de la población, citando al respecto el art. 85 de la L. N° 1990 y el art. 111-k) del Reglamento de la Ley general de Aduanas.

Finaliza señalando que IBMETRO corroboró que los certificados utilizados en los despachos aduaneros, no fueron emitidos por esa institución, con lo que a criterio suyo se demuestra que los mismos fueron fraguados, y no es la Aduana la que de manera antojadiza, señale que los mismos son falsos.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1383/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-73/2012 de 27 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de junio de 2014, que cursa de fs. 41 a 43, señalando que no obstante que la resolución de recurso jerárquico está plenamente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, y los argumentos de la demanda contenciosa administrativa, se sujetan a los mismos argumentos del recurso jerárquico, precisa lo siguiente:

Que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012, indica en el acápite referido a la relación circunstanciada de los hechos, que la Agencia Despachante de Aduana Burgos SRL., al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2012/521/C-1626 de 04 de mayo de 2012, presentó un certificado medioambiental presuntamente falso; asimismo la resolución sancionatoria estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Feliciano Pérez Terceros, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492, evidenciándose que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la Administración Aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional, y por otro lado el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria, establecen que el Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00078-2012, correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-1626, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, motivo por el que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; por lo que se requiera previamente, el pronunciamiento sobre la veracidad o no, del mencionado certificado, aspecto que compete al Ministerio Público.

En ese entendido, la instancia jerárquica, se encuentra imposibilitada de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del Certificado Medioambiental, por lo que no puede ingresar al análisis de fondo, toda vez que resolver el fondo del asunto en base a una prueba cuya

legalidad se observa, constituiría en infracción del inc. b), parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, correspondiendo anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012 de 31 de octubre de 2012, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia correspondiente para determinar la autenticidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00078-2012, la Administración Aduanera, dicte una nueva Acta de Intervención.

Finaliza señalando que por lo expuesto se puede evidenciar que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la resolución jerárquica fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en los fundamentos de la resolución de recurso jerárquico.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III.1.- Contestación del tercero interesado.

Feliciana Pérez Terceros, con memorial que cursa de fs. 73 a 82, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que del análisis de la normativa reglamentaria de la materia, y su contrastación con el procedimiento aplicado en el presente caso, se evidencia que la Administración Aduanera, dentro del procedimiento de Control Diferido Regular, advirtió indicios de la comisión de la contravención de contrabando, situación no prevista como susceptible de procesamiento mediante un procedimiento de Control Diferido Regular, empero, de todas maneras concluyó el mismo, emitiendo en forma directa el Acta de Intervención Contravencional, omitiendo el inicio del procedimiento de Fiscalización y notificación de la orden respectiva para la comprobación de la contravención, previo a la imputación del ilícito a los responsables; situación que a su criterio, evidencia de parte de la Administración Aduanera, el incumplimiento de los procedimientos de Control Diferido y Fiscalización Aduanera Posterior, establecidos en las RD N° 01-004-09 y 01-008-11, así como del art. 48 del D.S. N° 27310, provocando su indefensión, toda vez que desconocieron las actuaciones previas y posteriores a la Resolución Sancionatoria, por lo que no tuvo la oportunidad de presentar descargo alguno, en relación al ilícito imputado.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012 de 31 de octubre. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

V.1.- A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-059/2012 de 25 de julio, (fs. 2 y 3 del Anexo 2), el 09 de agosto de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012 (fs. 40, Anexo 2), la Administración Aduanera, solicitó a IBMETRO, certificación de autenticidad de certificados medioambientales para vehículos motorizados, que habrían sido emitidos por esa institución por esa entidad.

V.2.- En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 1659/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/2012 de 24 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 35 a 37, Anexo 2).

V.3.- El 30 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-137/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la

DUI C-2012/521/C-1626, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 41 a 48 del Anexo 2).

V.4.- El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Feliciano Pérez Terceros con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012 de 31 de octubre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 33.691,01 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 49 a 57 del Anexo 2).

V.5.- Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Feliciano Pérez Terceros con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-73/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI 2011-521-C-1626 de 4 de mayo. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 69, Anexo 2).

V.6.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0074/2013 de 06 de mayo (fs. 73 a 79, Anexo 1), revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-073/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa del 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 285.110.- así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI N° 2012/521/C-1626, de 04 de mayo de 2011.

V.7.- La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 105 a 110 del Anexo 1, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la Resolución ARIT-CHQ/RA 0074/2013 de 06 de mayo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-086/2012 de 31 de octubre, con el objeto que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00078-2012, la Administración Aduanera dicte una nueva Acta de Intervención si correspondiere.

V.8.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de la problemática planteada.

VI.1.- Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano (RCTB), señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos (fs. 2, Anexo 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana Burgos S.R.L., la remisión de la documentación original, en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 y la RD-01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

Al respecto, el punto 4.3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional

establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3., señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: “...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.” Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1383/2013 de 13 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 15 a 21, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1383/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez..

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



203

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 23, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1401/2013 de 13 de agosto (fs. 8 a 16), el memorial de contestación de fs. 46 a 50, la réplica de fs. 53 a 54, la dúplica de fs. 57 a 58 los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Manuel Félix Sangueza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 17 a 23, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1401/2013 de 13 de agosto.

Inicia el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, respecto de la falta de Certificado Medioambiental en el proceso de importación, emitido por el Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO).

Manifiesta que solicitada la validación de autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0057-2011, correspondiente al vehículo que ampara la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-1899, IBMETRO a través de la nota DML CE 01272/2012 de 04 de julio, remitida a la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, señaló: "Concluida la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información del IBMETRO."

Que en virtud de lo anterior, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL.", al efectuar el despacho aduanero de la DUI 2011/543/C-1899, de 04 de octubre de 2011, "...presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso..." (Sic).

Realiza a continuación una extensa cita de normas, entre las que resaltan el art. 148 de la L. N° 2492, así como los arts. 84, 85, 88 de la L.G.A. y los arts. 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, para luego referirse al art. 181 de la L. N° 2492, relativo al ilícito de contrabando.

Hace referencia al Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0033/2012 de 25 de mayo según la cual se identificó como importador a Roberto Mejía Crespo, con Carnet de Identidad 830796, Sapenco s/n, Quillacollo Bolivia.

Posteriormente efectúa la descripción de la mercancía, señalando que se trata de un camión. Marca: Volvo. Tipo: F16. Clase: Camión Hormigonero. Cilindrada: 16.000 cc. Motor: TD162FL-952-8905 Chasis: N° YV2H32D8MA36. Año de fabricación: 1991. Color: Naranja. Combustible: Diésel.

Expresa que como consecuencia del acta de intervención referida líneas arriba, sobre la base de la presunción de la comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo previsto en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., L. N° 2492, se dictó la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-40/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-033/2012 de la DUI 2011/543/C-1899, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la LGA; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continua manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO, que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Con relación a lo señalado por la AGIT en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado, no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento, ya que el mismo está corroborado por lo certificado por la misma institución de IBMETRO, transcribiendo como respaldo a sus argumentos, los arts. 198, 199 y 203 del Cód. Pdto. Pen., de cuya interpretación—señala—no tienen por naturaleza, identificar la falsedad, sino más bien la de determinar quién es el autor o partícipe del hecho público, de ahí que no resulte coherente que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal, para determinar si el certificado es falso o verdadero, reiterando que el proceso penal iniciado no es para determinar la validez o no del certificado, sino con el

objetivo de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, por lo que la determinación o no del sujeto punible, no convalidará el Certificado CM-PT-04-00091-2011, solo sancionará el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando, ya que al tener la certificación de IBMETRO respecto a que los cuestionados certificados son falsos, se entiende que los mismos no existen ya que no fueron emitidos por autoridad competente, y por lo tanto se habría incumplido con lo dispuesto por el art. 11 inc. k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Finaliza señalando que IBMETRO corroboró que los certificados utilizados en los despachos aduaneros, no fueron emitidos por esa institución, lo que a su criterio demuestra que los mismos fueron fraguados, y no es la Aduana que de manera antojadiza señale que son falsos, sino que es la misma Institución de IBMETRO que niega que los mismos hayan sido emitidos por dicha institución, lo que demuestra que los mismos fueron fraguados y corresponde determinar los responsables.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1401/2013 de 13 de agosto y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-40/2012 de 27 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 25 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Roberto Mejía Crespo, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 46 a 50, fue providenciado a fs. 51, cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 23 de abril de 2014, como consta a fs. 39, fue devuelta. la provisión citatoria y recibida según cargo de fs. 40 vta., disponiéndose por providencia de fs. 51, su arrimo al expediente y por apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-033/2012, indica en el acápite referido a la relación circunstanciada de los hechos, que la Agencia Despachante de SAA SRL., al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2012/543/C-1899 de 4 de octubre de 2011, presentó un certificado medioambiental presuntamente falso; asimismo la resolución sancionatoria estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Roberto Mejía Castro, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492, evidenciándose que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la Administración Aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional, y por otro lado el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria, establecen que el Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00057-2012, correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-1889, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, motivo por el que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; por lo que se requiera previamente, el pronunciamiento sobre la veracidad o no, del mencionado certificado, aspecto que compete al Ministerio Público.

En ese entendido, la instancia jerárquica, se encuentra imposibilitada de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del Certificado Medioambiental, por lo que no puede ingresar al análisis de fondo, toda vez que resolver el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad se observa, constituiría en infracción del inc. b), parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, correspondiendo anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-033/2012 de 28 de septiembre de 2012, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia correspondiente para determinar la autenticidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00057-2012, la Administración Aduanera, dicte una nueva Acta de Intervención.

Finaliza señalando que por lo expuesto se puede evidenciar que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la resolución jerárquica fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en los fundamentos de la resolución de recurso jerárquico.

II.2.- Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1401/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-033/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la Administración Aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente. Al efecto señala, que el art. 48 del

D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-033/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-033/2012 de 28 de septiembre (fs. 51 a 58, Anexo II), identificando como sindicada del ilícito de contrabando, a Roberto Mejía Crespo, con C.I. 830796, Sapenco s/n, Quillacollo Cochabamba.

La descripción de la mercancía objeto de contrabando, fue identificada como un camión. Marca: Volvo. Tipo: F16. Clase: Camión Hormigonero. Cilindrada: 16.000 cc. Motor: TD162FL-952-8905. Chasis: N° YV2H3A2D8MA36. Año de fabricación: 1991. Color: Naranja. Combustible: Diésel.

El cálculo preliminar de tributos aduaneros fue establecido en la suma de UFV's 38.871,95, calificándose la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo dispuesto por el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492. El referido acto administrativo fue notificado en secretaría el 05 de diciembre de 2012, como consta a fs. 59 del Anexo II.

IV.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRPGR-ULEPR-RS-40/2012 de 27 de diciembre (fs. 61 a 65, Anexo II), por la que se determinó declarar probada la comisión de contrabando contravencional contra Roberto Mejía Crespo y tomando en cuenta que no existe mercancía comisada, en observancia de lo dispuesto por el parág. II del art. 181 de la L. N° 2492, se dispuso la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de Bs 316.056.- Asimismo, se determinó, instruir la ejecución del monto señalado de acuerdo con lo que determina la Sección VII del Capítulo II, Título II del Cód. Trib.

Por otra parte, se encargó a la Administración Aduanera, la anulación de la DUI 2011/543/C-1899 y finalmente, en coordinación con el Control Operativo Aduanero, se dispuso la captura del motorizado descrito en el Acta de Intervención y la remisión de antecedentes al Ministerio Público.

La referida resolución sancionatoria fue notificada a la contribuyente, en Secretaría, el 2 de enero de 2013 (fs. 71 del Anexo II).

IV.3.- Interpuesto recurso de alzada por Roberto Mejía Crespo, de acuerdo con el memorial de fs. 11 a 14 del Anexo II, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CHQ/RA 0091/2013 de 6 de mayo (fs. 79 a 88, Anexo I), disponiendo Revocar Totalmente la resolución sancionatoria impugnada, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería, equivalente a Bs 316.056; así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C-1899, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 117-II de la C.P.E., y el art. 181-II del CTB, conforme establece el art. 212-I-a) del Cód. Trib. Boliviano.

IV.4.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), por memorial de fs. 99 a 101 del Anexo I, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1401/2013 de 13 de agosto (fs. 147 a 155, Anexo I), decidiendo Anular la Resolución ARIT/CHQ/RA 0091/2013 de 06 de mayo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRPTS-UFIPR-AI-033/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que dicte la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0057-2011, la Administración Aduanera emita una nueva acta de intervención, si corresponde, conforme al inc. c), parág. I, del art. 212, de la L. N° 3092.

El fundamento de tal decisión, radica en que la Administración Aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, caso en el que debe aplicarse el numeral 4.3 Conclusión del Control Diferido Regular de la RD 01-004-09; es decir, remitir los informes de conclusión del procedimiento a la Gerencia Nacional de Fiscalización.

IV.5.- Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 53 a 54, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 55, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica, que fue presentada por la autoridad demandada a fs. 57; no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia" (fs. 58).

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1.- Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 2, Anexo 2).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A. y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del Sumario Contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3., señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D.S. N° 27310, señala: "...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior." Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1401/2013 de 13 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí

de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1401/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



204

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1402/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 29 a 32, réplica de fs. 54 a 55, dúplica a fs. 58; apersonamiento y contestación de Alberto Gutiérrez Fernández, en representación de Máximo Claros Vargas en su condición de tercero interesado de fs. 84 a 92, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0065-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1957, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1957 de 12 de septiembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del CTB, según tributos pagados de Bs 59.972.- equivalentes a 36.299,59 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Añadió que en base al Informe AN-UFIPR-I-077/2012 de 27 de septiembre, y Acta de Intervención AN-GRPTS-UFPR-AI-040/2012 de 28 de septiembre, se dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-031/2012 de 27 de diciembre, que resolvió declarar probada la contravención aduanera de contrabando, en contra de Máximo Claros Vargas, en virtud al art. 181-b) del Cód. Trib.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), anuló la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la

instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00065-2011, la Administración Aduanera dicte nueva Acta de Intervención Contravencional, si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-040/2012 de la DUI 2011/543/C-1957, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una trascripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO, que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio.

Con relación a lo señalado por la AGIT en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de Falsedad Material, Ideológica y Uso de Instrumento Falsificado, no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento, ya que el mismo está corroborado por lo certificado por la misma institución de IBMETRO, transcribiendo como respaldo a sus argumentos, los arts. 198, 199 y 203 del Cód. Pdto. Pen., de cuya interpretación—señala—no tienen por naturaleza, identificar la falsedad, sino más bien la de determinar quién es el autor o partícipe del hecho público, de ahí que no resulte coherente que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal, para determinar si el certificado es falso o verdadero, reiterando que el proceso penal iniciado no es para determinar la validez o no del certificado, sino con el objetivo de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, por lo que la determinación o no del sujeto punible, no convalidará el Certificado CM-PT-04-00065-2011, solo sancionará el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando, ya que al tener la certificación de IBMETRO respecto a que los cuestionados certificados son falsos, se entiende que los mismos no existen ya que no fueron emitidos por autoridad competente, y por lo tanto se habría incumplido con lo dispuesto por el art. 11 inc. k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Finaliza señalando que IBMETRO corroboró que los certificados utilizados en los despachos aduaneros, no fueron emitidos por esa institución, lo que a su criterio demuestra que los mismos fueron fraguados, y no es la Aduana que de manera antojadiza señale que son falsos, sino que es la misma Institución de IBMETRO que niega que los mismos hayan sido emitidos por dicha institución, lo que demuestra que los mismos fueron fraguados y corresponde determinar los responsables.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1402/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-031/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 09 de junio de 2014, que cursa de fs. 29 a 32., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Luego de hacer una relación de antecedentes, manifiesta que el sujeto pasivo señaló que en antecedentes cursa certificación previa al despacho en original, que al tenor de lo establecido por el art. 217 de la L. N° 3092, merece plena fe de su contenido, puesto que en el transcurso del proceso no fue declarado falso por fallo judicial, aspecto que no fue tomado en cuenta al dictar la resolución impugnada, aspecto que vulnera sus derechos constitucionales.

Al respecto manifiesta que existe contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la Administración Aduanera respecto a la prueba principal, puesto que Máximo Claros Vargas, asegura que es válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y que por otro lado, el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00065-2011, del vehículo que ampara la DUI C-1957, no existe ni está registrado en los archivos IBMETRO, según informe AN-UFIPR-I 077/2012, motivo por el cual dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal; para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental, que compete al Ministerio Público; razón por la que la instancia jerárquica se vio imposibilitada por mandato expreso del inc. b), parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, para pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del Certificado Medioambiental, motivo por el que no se puede ingresar al análisis del fondo, toda vez que resolver el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, constituiría infracción del inc. b), parág. II, art. 97 de la L. N° 3092, razón por la que correspondió anular la resolución de alzada, hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de intervención Contravencional N° AN-GRPTS-UFIPR-AI-040/2012, de 28 de septiembre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento de la instancia competente, para determinar la veracidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00065-2011, la Administración Aduanera emita nueva acta de intervención, si correspondiese.

Finaliza señalando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la resolución de recurso jerárquico que se impugna, fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución jerárquica.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1402/2013 de 13 de agosto.

III. Contestación del tercero interesado.

Alberto Gutiérrez Fernández, en representación Legal de Máximo Claros Vargas, con memorial que cursa de fs. 84 a 92, se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Aduanera señaló que del análisis de la normativa reglamentaria de la materia, y su contrastación con el procedimiento aplicado en el presente caso, se evidencia que la Administración Aduanera, dentro del procedimiento de Control Diferido Regular, advirtió indicios de la comisión de la contravención de contrabando, situación no prevista como susceptible de procesamiento mediante un procedimiento de Control Diferido Regular, empero, de todas maneras concluyó el mismo, emitiendo en forma directa el Acta de Intervención Contravencional, omitiendo el inicio del procedimiento de Fiscalización y notificación de la orden respectiva para la comprobación de la contravención, previo a la imputación del ilícito a los responsables; situación que a su criterio, evidencia de parte de la Administración Aduanera, el incumplimiento de los procedimientos de Control Diferido y Fiscalización Aduanera Posterior, establecidos en las RD N° 01-004-09 y 01-008-11, así como del art. 48 del D.S. N° 27310, provocando su indefensión, toda vez que desconocieron las actuaciones previas y posteriores a la Resolución Sancionatoria, por lo que no tuvo la oportunidad de presentar descargo alguno, en relación al ilícito imputado.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-040/2012 de 28 de septiembre. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-040/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsiguientes.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de las Declaraciones Únicas de Importación a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 17 a 21 Anexo 2).

2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 2 del anexo 2), el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1957 que dio origen al presente proceso (fs. 23 del Anexo 2).

3. Mediante nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 26 a 34, Anexo 2).

4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-077/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-1957, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 49 del Anexo 2).

5. El 24 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Máximo Vargas Claros con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-040/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 43.119,09 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 58 del Anexo 2).

6. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Máximo Vargas Claros con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-31/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención ya la anulación de la DUI 2011-543-C-1957 de 12 de octubre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 70, Anexo 2)

7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0085/2013 de 06 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-31/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 351.331.- así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C-1957.

8. Máximo Vargas Claros, planteó el recurso jerárquico de fs. 107 a 109 del Anexo 1), y por su parte la Aduana Nacional, mediante memorial de fs. 122 a 126, que fueron resueltos con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-40/2012 de 28 de septiembre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que dicte la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-0065-2011, la Administración Aduanera, emita una nueva acta de intervención, si correspondiese.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de la problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB—potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1402/2013 de 13 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 44 a 49 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1402/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



205

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1398/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 33 a 37, réplica de fs. 64 a 66, dúplica de fs. 70 a 71, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI C-1651, (camión hormigonero, marca volvo, con chasis YV2A4B2C7TA254594) solicitó documentación a la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL.", para un Control Diferido Regular.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0038-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) C-1651, petición respondida por IBMETRO el 04 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° C-1651 de 26 de agosto de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntado la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del CTB, según tributos pagados de Bs 67.071.00.- es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012, identificando como personas sindicadas al importador Basilia Quiroz Mamani, con NIT 3579779, con domicilio en Santa Cruz s/n Quillacollo de la ciudad de Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-06/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Basilia Quiroz Mamani.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), resolvió Anular la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado Medio Ambiental la Administración Aduanera dicte nueva Acta de Intervención Contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012 de la DUI C-1651 de 26 de agosto de 2011, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases

de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-1-059/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBEMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1398/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-06/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 33 a 37, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la R.D. N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4.3–Conclusión del Control Diferido Regular–señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional–Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DUI y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán

ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado DS., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se dilucidan por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012 de 28 de septiembre. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 18 del Anexo 2).

2. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML C 01272/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 26 a 33 del Anexo 2).

3. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-059/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-1651, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 49 a 58 del Anexo 2).

4. El 17 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Basilia Quiroz Mamani con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 40.550,90 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 59 a 67 del Anexo 2).

5. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Basilia Quiroz Mamani con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-006/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI C-1651 del 26 de agosto de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 76 a 81 Anexo 2).

6. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0073/2013 de 06 de mayo, que Revoca parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-06/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente da Bs 324.181.- disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI C-1651 (fs. 78 a 84 del Anexo 1).

7. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 110 a 114 del Anexo 1), que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1398/2013 impugnada en el presente proceso, que Anula la Resolución ARIT-CHQ/RA 0073/2013 de 6 de mayo de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-022/2012 (fs. 143 a 151 del Anexo 1).

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia, cursante a fs. 118 y memorial de apersonamiento de la Procuraduría General del Estado de fs. 123 a 124.

V. Análisis de la problemática planteada

V.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: "si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras", se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. Señala: "A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión", norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB—potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: "La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior", de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

Por otro lado, respecto a la legalidad del Certificado Medio Ambiental de IBMETRO, debe establecerse su licitud o falsedad en la jurisdicción competente.

De lo expuesto, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1398/2013 de 13 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1398/2013 de 13 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



206

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1388/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 34 a 38, réplica de fs. 62 a 64, dúplica de fs. 68 a 69, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada, y:

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI C-1498, (camión hormigonero, marca volvo, tipo FH 12, FRV 110734269) solicitó documentación a la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL.", para un Control Diferido Regular.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0034-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) C-1498, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° C-1498 de 05 de agosto de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. 357 de 01 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181—b) del CTB, según tributos pagados de Bs 324.189, es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012, identificando como personas sindicadas al importador Leandra Montecinos de Espinoza, con NIT 4410920, con domicilio en la avenida Circunvalación de la ciudad de Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-59/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Leandra Montecinos de Espinoza.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió Anular la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado Medio Ambiental la Administración Aduanera dicte nueva Acta de Intervención Contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012 de la DUI C-1498 de 05 de agosto de 2012, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una trascripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la LGA; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la Administración Aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio; además que los certificados tienen Código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que cabe tener en cuenta que a partir del Informe AN-UFIPR-I-1-052/2012 de 27 de septiembre de 2012, las dos actuaciones notificadas al importador; es decir, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, realizaron observaciones al Certificado de IBMETRO, indicando por un lado, la existencia de la contravención aduanera de contrabando y por otra, la existencia de indicios penales por la falsedad de la certificación de IBMETRO; en ese sentido, recalcó que el procedimiento de control diferido regular, aprobado por la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, no prevé el procedimiento a seguir en caso de que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4) y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el num. 4. Conclusiones del Control Diferido Regular, señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalización concluido el procedimiento de control diferido regular por los fiscalizadores, remite los informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados, producto de la revisión. Siendo evidente que el Procedimiento de Control Diferido no hace referencia al procedimiento a seguir en caso de que se determine la

existencia del ilícito de contrabando, en aplicación de la jerarquía normativa establecida en el art. 5 del CTB, corresponde aplicar el procedimiento correspondiente a un caso de contrabando contravencional, que se cumplió a cabalidad en el presente caso.

Concluyó señalando que la AGIT realiza una interpretación incorrecta al pretender que se determine una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, además causa perjuicio a la Administración Aduanera anular obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior, haciendo una interpretación errónea de la normativa porque el numeral 4 del Procedimiento del Control Diferido, establece de existir indicios de tributos omitidos coordinará para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la Orden de Fiscalización, pero en el presente, el Control Diferido Regular ha establecido la existencia del ilícito de contrabando y no así de tributos omitidos por lo que no corresponde realizar un proceso de Fiscalización Posterior, de ahí que conforme los arts. 156 y 157 del CTB se evacuo el Acta de Intervención. La Gerencia Regional Potosí de la AN refuta uno a uno los fundamentos de la AGIT establecidos en su Resolución Jerárquica.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1388/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-59/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 09 de junio de 2014, que cursa de fs. 34 a 38, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Procedimiento de Control Diferido Regular, aprobado por la R.D. N° 01-004-09, no prevé el modo en el que se debe actuar en los casos en que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo del CTB; sin embargo, el numeral 4.3–Conclusión del Control Diferido Regular–señala que el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional–Fiscalizador: “Concluido el proceso de control diferido regular por los fiscalizadores, se procede de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”; consecuentemente, siendo que el objetivo específico del procedimiento de control diferido consiste en comprobar que los datos declarados en las DU1 y los documentos adjuntos sean correctos, completos y exactos, según lo establecido en la normativa aduanera, y conforme el art. 48 del D.S. N° 27310, la Administración Aduanera tiene facultades de control, las cuales ejercerá, según los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho y control diferido, y verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior, y siendo que el art. 49 del citado D.S., indica que la AN ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21, 100 y 104 de la mencionada Ley; la Administración Aduanera, deberá ampliar la investigación realizando una Fiscalización Aduanera Posterior, para que se diluciden por vía que corresponda, las observaciones planteadas.

Concluyó señalando que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, lo que conllevaba vicios de nulidad, desde la irregular emisión del Acta de Intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012, inclusive, para que la Administración Aduanera concluya el Procedimiento de Control Diferido y eleve el informe correspondiente para coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden conforme lo establecido en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012 de 28 de septiembre. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

También adujo que la AGIT realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012, no observó las formalidades establecidas en el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, vulnerando los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que, el 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 17 a 21 Anexo II).

1. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-M-001/12 de 06 de junio de 2012 de fs. 22 del anexo II), y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1498 que dio origen al presente proceso (fs. 23 del Anexo II).

2. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML C 01272/2012 de 04 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 del Anexo II).

3. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-052/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-1498, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 50 del Anexo II).

4. El 17 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Leandra Montecinos de Espinoza con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 40.550,90 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del Anexo II).

5. Posteriormente, el 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Freddy Ayala Fuentes con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-59/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI C-1498 de 08 de agosto de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 68 a 73 Anexo II).

6. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0087/2013 de 06 de mayo, Revoco parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-059/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente da Bs 324.189.- disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI C-1498 (fs. 72 a 78 del Anexo 1).

7. La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico de fs. 104 a 107 del Anexo 1), que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1388/2013 impugnada en el presente proceso, que Anula la Resolución ARIT-CHQ/RA 0087/2013 de 06 de mayo de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-015/2012 (fs. 136 a 144 del Anexo 1).

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia, cursante a fs. 94.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

El art. 48 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la Administración Aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

Entre los objetivos específicos señala:

a) Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b) Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales por la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4. Conclusión del Procedimiento Diferido Regular, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la L.G.A. (contravenciones aduaneras) y el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la Unidad Legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del CTB y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del CTB.

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el numeral 4.3. Señala: “A la conclusión del control diferido regular, los Jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D.S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido de que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB, se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional—en el marco de los arts. 21 y 100 del CTB—potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la norma señala: “La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior”, de la cual se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

Por otro lado, respecto a la legalidad del Certificado Medio Ambiental de IBMETRO, debe establecerse su licitud o falsedad en la jurisdicción competente.

De lo expuesto, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1388/2013 de 13 de agosto, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1388/2013 de 13 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



207

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 63 a 65 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1602/2013 de 27 de agosto de 2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 85 a 87, la réplica de fs. 94 a 95, la dúplica de fs. 112 y vta.; los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Administración Tributaria, notificó al contribuyente Editorial Renacimiento con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE1229, con el objeto de revisar el crédito fiscal de las facturas declaradas por el contribuyente durante los periodos fiscales de abril, mayo, julio y octubre de la gestión 2008, posteriormente y una vez verificada la documentación del contribuyente se emitió la Vista de Cargo N° 23-0001812-12 de 15 de noviembre de 2012, la cual determinó que las facturas declaradas no eran válidas para el crédito fiscal porque las compras detalladas en las mismas, no se realizaron efectivamente la transacción económica. Una vez notificada la vista de cargo, el contribuyente presentó descargos los mismos que fueron valorados en su totalidad mediante la R.D. N° 17-0001759-12 de 27 de diciembre de 2012, que señala que los descargos presentados son inválidos y no desvirtúan los cargos determinados por la Administración Tributaria.

En conocimiento de dicha resolución el contribuyente presentó recurso de alzada, proceso dentro del que se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0432/2013 de 20 de mayo de 2013, que resolvió confirmar en su totalidad la Resolución Determinativa impugnada, por lo que contra esta resolución, el contribuyente interpuso recurso jerárquico resuelto mediante Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ 1602/2013, que determinó anular la Resolución de Alzada y en consecuencia anular obrados hasta la emisión de la nueva Vista de Cargo.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Manifestó que en razón a que la determinación realizada al contribuyente se refería a la validez o no del crédito fiscal del mismo, en ese entendido la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante la Resolución de Alzada, ha establecido la línea doctrinal adoptada por esa autoridad en las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006, entre otras, que establece que para que un contribuyente se beneficie del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, estas deben cumplir con tres requisitos que son: 1) La transacciones debe estar respaldada con la factura original, 2) Que se encuentre vinculada con la actividad gravada, y 3) Que se haya realizado efectivamente, por lo que el contribuyente se encuentra en obligación de demostrar los créditos fiscales que considere le correspondan, situación que en el caso presente no sucedió.

Por otra parte señala que la AGIT manifestó que la Administración Tributaria, no realizó un cotejo-técnico documental de la documentación presentada por el contribuyente, y por lo tanto la vista de cargo causo indefensión al contribuyente; sin embargo, la Administración Tributaria a través de la Vista de Cargo le señaló al contribuyente las observaciones en cuanto a sus facturas y además, le dio la oportunidad para que presente descargos, los mismos que fueron valorados en la Resolución Determinativa, donde se consideró todos los agravios señalándole que si bien las facturas se encuentran inmersas dentro de su libro de compras, esto no es prueba irrefutable de que la transacción económica efectivamente se haya realizado, toda vez que no se evidenció durante el procedimiento determinativo que el contribuyente haya respaldado esa información con Asientos Contables Diarios, Comprobantes de Egreso, Cheques o Recibos de pago autorizados, los cuales forman parte de la prueba que se necesita para que el contribuyente demuestre que efectivamente se realizaron las transacciones económicas que dieron lugar al crédito fiscal declarado por el contribuyente Editorial Renacimiento.

Continua indicando que la AGIT señala que en el cuadro 2 de la vista de cargo, concretamente en la casilla de observaciones no consigna para las facturas N° 905, 203, 210, 719, 604, 1058, 109, 610, 570 un código de observación; sin embargo, no toma en cuenta que la Vista de Cargo hace un análisis pormenorizado de dichas facturas y establece cuales fueron las observaciones formuladas, tales como que no

se presentó la factura original, por lo que en aplicación del art. 49-I-1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, las facturas no son válidas para crédito fiscal, así también le indicó que la factura N° 907 fue mal registrada ya que en el Libro de Compras se registró como 905, por lo que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa, de la compulsión de la documentación determinaron que las facturas declaradas por el contribuyente no son válidas para el cómputo de crédito fiscal, debido a que no se presentó la factura original y por otra parte que las transacciones se hayan efectivamente realizado.

I.3 Petitorio.

Con los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda y en consecuencia, se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1602/2013 y se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-0001759-12 de 27 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 85 a 87, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que la Editorial Renacimiento al haber sido notificada con la Orden de Verificación N° 0012OVE01229, solicitó una ampliación para la presentación de documentación, la misma que no fue valorada por la Vista de Cargo N° 23-0001812-12 de 15 de noviembre, limitándose a reiterar que de acuerdo a la doctrina y legislación tributaria vigente en nuestro país, y la línea asumida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, el contribuyente para beneficiarse con el crédito fiscal debe cumplir con tres requisitos que son: 1) La transacciones debe estar respaldada con la factura original, 2) Debe encontrarse vinculada a la actividad gravada, y 3) Debe haberse realizado efectivamente; es decir, que la Administración Tributaria pretende sustentar sus observaciones en este criterio, sin justificar ni fundamentar su posición con un cotejo-técnico documental de la documentación presentada por el contribuyente, por lo que se evidencia que la Vista de Cargo causó indefensión de la Editorial Renacimiento, ya que el sujeto pasivo presentó ante la Administración Tributaria documentación consistente en facturas de compras, libros de compras IVA, entre otros, cuya valoración no se encuentra reflejada en los antecedentes de hecho que sustentan las pretensiones de las vistas de cargo, puesto que el sujeto activo simplemente se remitió a los requisitos señalados sin valorar los motivos por los cuales desestima el valor probatorio de la documentación presentada en forma oportuna, situación que dejó en indefensión al contribuyente, puesto que no se le indicó de manera concreta los motivos por los cuales dicha documentación es insuficiente.

II. 1 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1602/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

- El 13 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente Editorial Renacimiento con la Orden de Verificación N° 0012OVE01229, haciéndose conocer que sería sujeto a un proceso de determinación en la modalidad de operativo específico crédito fiscal, cuyo alcance comprendería la verificación del IVA de los periodos fiscales de abril, mayo, julio y octubre de 2008.

- El 20 de junio de 2012, el contribuyente solicitó prórroga para presentar documentación de respaldo de la Editorial Renacimiento; que fue recibida por la Administración Tributaria mediante Acta.

- El 09 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria labró Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 53401 y 53402, por el incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida, asimismo las Actas N° 53403, 53404, 53405 y 53406 por el incumplimiento en el registro en el libro de compras y ventas, y las Actas N° 53407 y 53408, por incumplimiento en la habilitación de libros de compras y ventas IVA.

- El 23 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 23-0001812-12 de 15 de noviembre de 2012, donde se estableció preliminarmente una deuda tributaria por el IVA de 89.573,53 UFV.

- El 26 de diciembre de 2012, el contribuyente presentó descargos a la vista de cargo, adjuntando certificaciones de las notas fiscales notariadas y dos fotocopias de las facturas Nos. 905 a 907.

- En 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la R.D. N° 17-0001759-12, la que determinó una deuda tributaria de 89.494 UFV equivalente a Bs 161.084.- monto que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales correspondientes al IVA.

- Contra dicha resolución el sujeto pasivo presentó el recurso de alzada, el mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0432/2013 de 20 de mayo de 2013, que determinó confirmar la R.D. N° 17-0001759-12 de 27 de diciembre, emitida por la Gerencia Distrital de Santa Cruz del SIN.

- Que ante dicho fallo el contribuyente, presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1602/2013 de 27 de agosto de 2013, que determinó anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0432/2013, en consecuencia anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo N° 23-0001812-12 de 15 de noviembre, debiendo la Administración Tributaria cumplir con las previsiones de los arts. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310, tomando en cuenta los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que motiven las vistas de cargo a ser dictadas.

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

V. De la problemática planteada.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe a establecer si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1602/2013 al disponer la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo, incurrió en vulneración del art. 96 de la L. N° 2492 y art. 18 del D.S. N° 27310.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

1.- Respecto a si en la Vista de Cargo se incumplió lo establecido en los arts. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310; se hace necesario revisar los requisitos y causales de nulidad de la Vista de Cargo, con ese objetivo se tiene que el art. 96 del Cód. Trib. señala: "I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda", de tal forma que son requisitos indispensables de una vista de cargo, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa y por otro lado, la ausencia de cualquiera de los requisitos señalados en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo; asimismo los requisitos indispensables de la vista de cargo al tratarse de sanciones vinculadas al procedimiento de determinación se encuentran el art. 18-2) de la RND 10-0037-07 (vigente al momento de la fiscalización) que establece que: "...La Vista de Cargo contendrá como mínimo, la siguiente información: a. Número de la Vista de Cargo. b. Lugar y fecha de emisión. c. Nombre o razón social del sujeto pasivo; d. Número de identificación tributaria (cuando se encuentre inscrito). e. Número de Orden de Fiscalización o Verificación. f. Alcance del proceso de determinación (impuesto, periodo, elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación). g. Liquidación previa de la deuda tributaria... h. Norma específica infringida que respalda la liquidación previa de la deuda tributaria. i. actos u omisiones atribuidas al presunto autor (sujeto pasivo y/o representante legal), que refieren indicios sobre la comisión de una contravención...j. Plazo y lugar para la presentación de descargos, respecto a la liquidación previa de la deuda tributaria y la calificación de la conducta. k. Firma y sello del Gerente Distrital, GRACO o Sectorial y del Jefe del Departamento de Fiscalización", precisamente el inciso que interesa es el f) del art. 18-2) de la RND 10-0037-07, puesto que éste determina que el alcance del proceso de determinación deberá contener: el impuesto, el periodo, los elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación, que no son más que los fundamentos de hecho de una resolución administrativa o judicial, entendiéndose por fundamento de hecho, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad; por su parte el art. 18 del D.S. N° 27310 correspondiente al Reglamento del Cód. Trib., detalla en 8 incs., el contenido esencial de una vista de cargo y en su inc. g) establece que deberá contener el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción.

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

En el presente caso de una revisión de la vista de cargo se evidencia que esta no contiene las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión y si se han verificado o no en la realidad; asimismo conforme se tiene de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria requirió al contribuyente, la entrega de documentación consistente en Declaraciones Juradas de los periodos observados, Libro de Compras, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas, entre otras, la misma que fue presentada por el contribuyente, sin embargo la Administración Tributaria no realizó una comparación o cotejo de la documentación presentada por el contribuyente en la Vista de Cargo, limitándose a realizar una relación de hechos y de manera general señala que se evidencio que el contribuyente se benefició de un crédito fiscal indebidamente declarado y utilizado por la obtención de facturas o de compras sin la existencia de una transacción real con proveedores, por lo que determinó que al no haberse cumplido los requisitos establecidos para la obtención de crédito fiscal se cometió el ilícito tributario de omisión de pago, es decir la Administración tributaria infringió el art. 96-I y III del Cód. Trib. e inc. f. del art. 18-2) de la RND 10-0037-07 provocando la indefensión del contribuyente.

VII. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que de acuerdo al marco normativo y a la relación de antecedentes administrativos descritos, que la administración tributaria conforme señala la Resolución Jerárquica impugnada debe pronunciar sus decisiones con base a los principios de verdad material y en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, motivación y fundamentación de sus decisiones o actuaciones procesales, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige, en consecuencia no se evidencia la vulneración acusada, correspondiendo se mantenga firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1602/2013 de 27 de agosto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 63 a 65 vta., interpuesta por Gerencia Distrital

Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1602/2013 de 27 de agosto.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



208

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 72 a 75 vta., en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1819/2013 emitida el 30 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 138 a 144 vta., réplica de fs. 157 a 158; dúplica de fs. 167, citación del tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que la resolución jerárquica pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al ordenar la anulación con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la notificación con la Vista de Cargo N° 23-0001991-12 inclusive, ha provocado agravios a la Administración Tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la autoridad demandada, violó los arts. 76 (carga de la prueba) y 200-1) del Cód. Trib. Boliviano y el art. 4-d) (principio de verdad material) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), porque del análisis de la resolución jerárquica, se extrae que la normativa tributaria debe ser interpretada con el método de interpretación extensiva con el objeto de prever circunstancias potenciales subsumidas en conductas vinculadas a hechos jurídicos, en tanto es imposible que todos los hechos que acontecen en el diario vivir sean regulados por la norma, ya que son innumerables; es por ello, que el legislador vislumbrando dicha situación, instituyó la LPA, a efecto de que la autoridad administrativa llamada a resolver un litigio se ajuste a los hechos materiales.

Citando la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio y la obra Curso de Procedimiento Administrativo, señaló que el principio de verdad material y la carga de la prueba, obligan a la autoridad administrativa que resuelve un hecho controvertido, a investigar los hechos basándose en la documentación, datos y hechos que tienen directa relación de causalidad porque debe tener en cuenta la verdad objetiva de toda la cuestión en debate; sin embargo, en el caso, la pág. 19 de la resolución impugnada en el presente proceso, en lo que respecta al análisis que respalda su resolución, concluyó que las diligencias de notificación por cédula no cumplieron su finalidad que era poner en conocimiento del contribuyente, las actuaciones llevadas dentro del proceso para que asuma defensa.

Agregó que, tomando en cuenta los antecedentes y pruebas del proceso, correspondía valorar lo siguiente:

1. Que el 25 de junio de 2012, la Administración Tributaria, dando inicio al proceso de verificación al contribuyente, notificó mediante cédula al contribuyente con la Orden de Verificación 7012OVE00031 y requerimiento 113299, motivando la presentación de documentación o descargos. Luego se emitió la Vista de Cargo N° 23-0001037-12 que fue anulada con Auto 25-0009537-12, emitiéndose la Vista de Cargo N° 23-0001991-12 que fue notificada el 28 de noviembre de 2012, advirtiéndose que, en remisión a la carga de la prueba y principio de verdad material, el contribuyente tuvo conocimiento desde el primer momento del inicio de la verificación, por lo que nunca estuvo en indefensión.

2. Adicionalmente, en la pág. 16, punto XIII, la AGIT consideró la nota de 30 de noviembre de 2012, firmada por Juan Carlos Zabala Flores con la que devolvió el Auto 25-0009537-12 y la Vista de Cargo 23-0001991-12, debido a que las mismas iban dirigidas a la empresa BENSUR SRL, siendo que el domicilio en que dichos actos administrativos fueron dejados, correspondía a la empresa SISCAR S.R.L.

Añadió que conforme al principio de verdad material, Juan Carlos Zabala Flores, presunto trabajador de SISCAR S.R.L., realizó actuaciones a nombre del contribuyente BENSUR, toda vez que fue quien entregó la documentación de descargo de la Orden de Verificación 7012OVE00031, según consta en el Acta de Recepción de Documentación de 02 de julio de 2012, omisión de la AGIT que evidencia que las notificaciones realizadas por la Administración Tributaria fueron de conocimiento del contribuyente BENSUR SRL.

3. De acuerdo legal Carlos Eduardo Adriázola R., que fungía como personero de ambas empresas, lo con la Consulta del Padrón de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, el historial de los contribuyentes SISCAR SRL y BENSUR SRL, evidencia que desde el inicio del proceso de verificación con el que se notificó al contribuyente BENSUR hasta la notificación con la R.D. 17-0001852-12 de 28 de noviembre de 2012, se notificó al representante cual demuestra que en todo momento tuvo pleno conocimiento de las actuaciones y/o notificaciones realizadas por la Administración Tributaria y que presentó descargos a través de Juan Carlos Zabala Flores, quien el 31 de diciembre de 2012, asumió como representante legal de la empresa SISCAR SRL, trabajador que firma y remite documentación de descargo por la empresa BENSUR SRL, demostrándose que no existe indefensión alguna al contribuyente y por el contrario, demuestra que existió mala fe de su parte.

4. Queda demostrado que las actuaciones de la Administración Tributaria se encuentran enmarcadas en la norma legal aplicable al caso, porque se puso en conocimiento del contribuyente los actos administrativos del proceso de verificación y es más, con pleno conocimiento del proceso presentó descargos y/o documentación, por lo que no existe vicio de nulidad alguno.

Apuntó que el art. 39 del CTB, regula que en los casos en que la persona jurídica no tuviera domicilio señalado o cuando habiéndolo señalado, fuera inexistente, se presume que el domicilio es el lugar donde se halla su actividad principal, en caso de no conocerse dicha dirección o administración o el lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio. Hizo notar que la notificación no puede ser admitida como una causal de indefensión, porque la finalidad de dicho acto es asegurar el conocimiento efectivo por el destinatario. Así lo señala la S.C. N° 0351/2007-R de 02 de mayo y, en el mismo sentido la S.C. N° 1845/2004 de 30 de noviembre.

Concluyó apuntando que no se puede acusar la nulidad de la notificación cuando esta última no es otra cosa que la acción y el efecto de hacer saber una resolución o un acto a un litigante o parte interesada en un proceso cualquiera sea su índole; objetivo que fue cumplido en el presente proceso, toda vez que los actos administrativos fueron puestos en conocimiento del contribuyente y prueba de ello, es que fue buscado exhaustivamente. Citó la Sentencia N° 282/2013 de 02 de agosto de 2013.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1819/2013 de 30 de septiembre, y en consecuencia, se confirme totalmente lo dispuesto en la R.D. 17-0001852-12 de 28 de noviembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 21 de octubre de 2014, que cursa de fs. 138 a 144 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar que el art. 115-II de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso en concordancia con el art. 68-6) y 7) del CTB, que además, reconocen el derecho a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través de libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, sea en forma personal o a través de terceros autorizados. Agregó que también puede aportar prueba en la forma y plazos previstos, que deberá ser tomada en cuenta al redactar la correspondiente resolución.

En ese entendido, el art. 83 del CTB, establece las formas y medios de notificación, describiendo siete formas legales de cumplimiento de dicho acto de comunicación a las partes implicadas en un procedimiento administrativo tributario. Determina además, el procedimiento y requisitos de validez de cada una de esas formas de notificación para que surtan efectos legales. Por su parte, el art. 85 de la misma disposición legal, prevé el procedimiento para la notificación por cédula.

Apuntando la nulidad prevista por el art. 36-I y II de la LPA y el art. 55 de su Reglamento, reiteró la previsión del art. 68, 6), 7) y 10) del CTB, precisó que la notificación es la acción y efecto de hacer saber a un litigante o parte interesada en un juicio, cualquiera sea su índole, o sus representantes y defensores, una resolución judicial u otro acto del procedimiento.

A continuación transcribió la resolución jerárquica, la doctrina tributaria contenida en la resolución jerárquica AGIT-RJ/0120/2010 y la jurisprudencia de esta Sala Plena, específicamente la Sentencia 1845/2004-R.

II.1. Petitorio.

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

III. De la problemática planteada.

En autos, la Administración Tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0546/2013 de 24 de junio, y en ese sentido, anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la notificación con la Vista de Cargo N° 23-0001991-12 de 19 de noviembre de 2012 inclusive y ordenar que la Administración Tributaria notifique al contribuyente BENSUR SRL, en el marco de lo previsto por el art. 83 y ss., del CTB, porque considera que en aplicación del principio de verdad material, la empresa contribuyente conoció la existencia del procedimiento de verificación y presentó descargos y/o documentación por lo que nunca estuvo en indefensión y, que además, Juan Carlos Zabala Flores, presunto trabajador de SISCAR SRL, realizó actuaciones a nombre del contribuyente BENSUR.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación 7012OVE00031 de 13 de junio de 2012, en relación a la fiscalización específica del Crédito IVA contenido en las facturas declaradas por el contribuyente (detalladas en el anexo de fs. 2 de la carpeta 1), correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero, junio, julio y diciembre de 2008. Al efecto, se emitió el Requerimiento 00113299 para la entrega de la documentación en él detallada (fs. 4 del mismo anexo).

2. En ejecución de la indicada Orden de Verificación, el 25 de junio de 2012, se notificó a la contribuyente BENSUR SRL con domicilio en calle Beni 152, zona Casco Viejo, UV 00B, manzana 015, el 25 de junio con la Orden de Verificación 7012OVE00031 de 13 de junio de 2012 y el Requerimiento 00113299 mediante cédula, habiendo recibido copia de ley, Juan Carlos Zabala, en su condición de Contador (fs. 2, 3, 4 y 10 de la carpeta 1).

3. Consta también, que la empresa BENSUR SRL, con domicilio en calle Beni 152, con nota de recepción de 02 de julio de 2012 (fs. 12), a través de su representante legal, Carlos Adriázola Reimers, entregó la documentación requerida conforme consta en el Acta de Recepción de Documentación de la misma fecha (fs. 11 de la carpeta 1).

4. El 25 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 23-0001037-12 notificada por cédula el 11 de agosto de 2012 en el domicilio tributario de la contribuyente. Posteriormente, dicho acto administrativo tributario fue anulado con Auto 25-0009537-12 y fue notificado con cédula el 27 de noviembre de 2012.

5. El 25 de julio de 2012 se emitió la Vista de Cargo 23-0001037-12 con la que se determinó un adeudo tributario preliminar de 146.990,790 UFV (fs. 133 a 139), emergente de haberse considerado que la contribuyente se benefició de crédito fiscal por la obtención de facturas de compras sin la existencia de una transacción real.

La notificación del indicado acto administrativo tributario constituye el objeto del presente proceso. La revisión de la misma carpeta 1, da cuenta de lo siguiente:

a) De fs. 140 a 141, cursan los avisos de visita dejados en la puerta del domicilio fiscal sito en calle Beni 152. En el punto relativo a "firma del receptor" se señala que rehusó firmar; sin embargo, en el texto de ambas diligencias, no se dejó constancia de quién fue la persona que se negó a recibir el indicado aviso.

b) A fs. 143, cursa la representación suscrita por el Fiscalizador el 27 de noviembre de 2012, señalando que se constituyó en el domicilio ubicado en la calle Beni 152 y que en el local comercial, encontró un letrero con la leyenda "Nos trasladamos a la avenida El Trompillo 621 (sobre el segundo anillo) frente al Super Sur Fidalga" y que una vez constituido en dicha dirección, fue recibido por la encargada de la tienda que se negó a identificarse y a permitirles la entrada por órdenes de los propietarios, por lo que se dejó el primer aviso de visita en la vidriera. En la segunda visita, Juan Carlos Zabala Flores, trabajador del contribuyente, les negó el ingreso y recibir el mensaje, por lo que también fue pegado en la vidriera de la tienda. De ese modo se notificó mediante cédula de 28 de noviembre de 2012 que cursa a fs. 142.

c) De fs. 147 a 148, cursa la nota de 30 de noviembre de 2012, con referencia "Devolución de Diligencias y Notificaciones" y suscrita por Juan Carlos Zabala Flores, como personero de la empresa SISCAR S.R.L., ubicada en la avenida Trompillo (no consigna número), con la que devolvió las notificaciones.

d) A fs. 171, se encuentra el Acta de Verificación Notarial que da cuenta que el 4 de diciembre de 2012, se constituyó en la avenida El Trompillo, número 621, frente al Super Sur Fidalga, donde funciona la empresa United Colors of Beneton, y que habiendo ingresado a la tienda, la encargada exhibió su número de identificación tributaria (NIT), habiendo verificado que correspondía a la empresa SISCAR LTDA.

6) Finalmente, el 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula al representante legal de la empresa recurrente con la R.D. N° 17-0001852-12 de 28 de noviembre de 2012. El domicilio en que fue practicada dicha diligencia fue la avenida El Trompillo, número 621, frente al Super Sur Fidalga, conforme consta a fs. 217 de la carpeta 1.

7. Planteado el recurso de alzada de fs. 30 a 37 de la carpeta 2, el cual fue presentado por BENSUR SRL, planteando entre otros argumentos, la nulidad de la notificación, la Autoridad del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0546/2013 de 24 de junio, al haber considerado que "... a pesar que las diligencias de notificación con la Vista de Cargo describen como domicilio fiscal la Calle Beni N° 152... es evidente que la notificación fue practicada en una dirección y lugar diferente... Av. El Trompillo N° 621 dirección que no figura como domicilio fiscal descrito en el Padrón cursante a fs. 193 del mismo cuaderno... tampoco la Administración prueba que hubo algún cambio de domicilio; por lo que se establece que existen elementos suficientes de prueba que evidencian que la Administración Tributaria ha incumplido la normativa tributaria al notificar los citados actos administrativos, en un domicilio que no figura en el registro de contribuyentes..."

8. Dicha resolución motivó el recurso jerárquico que cursa de fs. 109 a 111 vta., de la carpeta 2, presentado por la Administración Tributaria, el cual fue conocido y resuelto por la AGIT, con la resolución impugnada en el presente proceso, con la que la autoridad demandada confirmó la resolución de alzada, dando origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos, a cuya demanda, se adjuntó la Consulta al Padrón de Contribuyentes que cursa de fs. 57 a 63 del expediente, documento en el que consta primero, que la empresa BENSUR SRL, tiene como representante legal a Carlos Eduardo Adriázola R., y como domicilio tributario la calle Beni número 152 de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra. Asimismo, que la empresa SISCAR LTDA., con domicilio en avenida El Trompillo 621 de la misma ciudad, tiene como representante legal a Juan Carlos Zabala Flores y que el 31 de diciembre de 2012, se dio de baja el domicilio y al representante legal de la empresa, siendo actualmente representada por Carlos Eduardo Adriázola R.

9. En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica de fs. 77 a 79 vta. y la dúplica de fs. 135 a 136 vta., en la que ambas partes ratificaron sus argumentos, se

decretó autos para sentencia. Consta también, la notificación por edictos del representante legal de la empresa BENSUR, en su condición de tercero interesado y la notificación del Procurador General del Estado.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Del domicilio tributario.

El domicilio tributario o domicilio fiscal, es el domicilio registrado ante las autoridades fiscales a efectos de impuestos y notificaciones. Los obligados tributarios tienen que informar el domicilio fiscal y sus eventuales cambios a la Administración Tributaria correspondiente¹

El art. 37 del CTB, prevé que para efectos tributarios, las personas naturales y jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva. En el caso de la empresa contribuyente, la Consulta al Padrón de Contribuyentes de la entidad demandante, que cursa de fs. 199 a 200 (foliación con rojo) de la carpeta 1, evidencia que al registrarse, señaló como domicilio fiscal, la "calle Beni N° 152, Zona/Barrio: B/CASCO VIEJO UV: 00B MZA: 015" de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra y que la última modificación de su domicilio fiscal ocurrió el 02 de junio de 2010.

Se concluye entonces, que a la fecha de la verificación realizada por la Administración Tributaria (13 de junio de 2012), contaba con domicilio fiscal, haciendo inaplicable la previsión del art. 39 del CTB, que permite presumir el domicilio en el país, cuando la persona jurídica no tuviera domicilio señalado o teniéndolo señalado fuera inexistente.

En coherencia con lo anterior, si el 27 de noviembre de 2012, fecha en la que la Administración Tributaria notificó el Auto 25-0009537-12 y la Vista de Cargo N° 23-0001037-12, se dejó constancia de que la empresa contribuyente se había trasladado a otro local comercial y cuando se constituyó en el mismo con la asistencia de una Notaria de Fe Pública pudo constatar que en el local el NIT correspondía a otra empresa diferente; consecuentemente, no era posible cumplir con la notificación por no ser el domicilio fiscal señalado por el contribuyente.

V.2. Sobre los medios de notificación.

El art. 83-I del CTB, respecto a los medios legales de notificación de los actos y actuaciones de la Administración Tributaria, prevé la comunicación personal, por cédula, edicto, correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares. Igualmente, la notificación tácita, masiva o en secretaría. El párrafo segundo, sanciona con expresa nulidad toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. En relación con lo mencionado, el art. 37 del CTB, prevé específicamente al domicilio tributario como el lugar para comunicar dichos actos y actuaciones.

Continuando con el análisis, se tiene que el art. 84 del CTB, expresamente prevé que las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas que no deban ser notificadas en forma masiva, serán notificadas personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal, entregando copia íntegra de la resolución o documento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado.

De acuerdo con el art. 85 del CTB, en el caso de no ser encontrado el interesado o su representante en su domicilio, se dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él o en su defecto, a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente y si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva Administración Tributaria instruirá la notificación por cédula será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de 18 años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

Conforme a lo precedentemente señalado, se concluye que el lugar donde debe ser notificado el contribuyente es el domicilio tributario señalado expresamente a la Administración Tributaria, siendo su obligación comunicar su cambio de acuerdo a lo previsto por el art. 70-4) del tantas veces citado CTB, omisión que da lugar a que se considere subsistente el fijado, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.

En el caso, resulta evidente que la Administración Tributaria incumplió las previsiones legales citadas y analizadas precedentemente y finalmente, notificó el Auto 25-0009537-12 y la Vista de Cargo N° 23-0001037-12, en un domicilio diferente a aquel fijado para efectos tributarios.

A mayor abundamiento, se tiene que el art. 86 del CTB, prevé que en los casos en los que no es posible practicar la notificación personal o por cédula, se practicará la notificación por edictos, forma de notificación que tampoco fue observada por la Administración Tributaria demandante, cuando señala que buscó exhaustivamente a la contribuyente.

V.3. Conclusiones.

En el marco del análisis anterior y con relación a los argumentos de la entidad demandante, se concluye lo siguiente:

i. Respecto a la acusada vulneración de los arts. 76 y 200-1) del CTB y el art. 4-d) de la LPA porque la autoridad demandada no aplicó el método de interpretación extensiva con el objeto de prever circunstancias potenciales y que por ello el legislador vislumbrando dicha situación, instituyó la LPA, a efecto de que la autoridad administrativa llamada a resolver un litigio se ajuste a los hechos materiales, a la luz del análisis normativo precedente, se concluye que lo afirmado no es evidente porque existe previsión legal expresa para la notificación de los actos y actuaciones de la Administración Tributaria.

ii. En relación a que no es evidente que las diligencias de notificación por cédula no cumplieron su finalidad de hacer conocer al contribuyente las actuaciones llevadas dentro del proceso para que asuma defensa, conforme a la revisión de los actuados que cursan en el expediente administrativo se concluye que la notificación con el Auto 25-0009537-12 y la Vista de Cargo N° 23-0001037-12 fue practicada en

un domicilio diferente al tributario que consta en la Consulta de Padrón; por consiguiente, la comunicación efectuada no pudo cumplir su finalidad.

iii. La Administración Tributaria también afirmó que no se valoró que se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación 7012OVE00031 y requerimiento 113299, motivando la presentación de documentación o descargos y que en remisión a la carga de la prueba y al principio de verdad material, el contribuyente tuvo conocimiento desde el primer momento del inicio de la verificación por lo que nunca estuvo en indefensión, afirmación que no es evidente por las razones explicadas precedentemente, correspondiendo aclarar que si bien es cierto que el contribuyente tuvo conocimiento del inicio de la verificación y que entregó la documentación solicitada (lo cual no se equipara a presentar descargos), al haberse notificado los resultados preliminares de la fiscalización efectuada en la que se imputó la existencia de un adeudo tributario, en un domicilio diferente a su domicilio tributario o mediante edictos, no tuvo conocimiento de la Vista de Cargo N° 23-0001991-12 y evidentemente no pudo defenderse.

iv. Sobre la afirmación vinculada a las consideraciones efectuada en la pág. 16, punto xiii de la resolución jerárquica y conforme al principio de verdad material Juan Carlos Zabala Flores, presunto trabajador de SISCAR SRL, realizó actuaciones a nombre del contribuyente BENSUR, toda vez que fue quien entregó la documentación de descargo de la Orden de Verificación 7012OVE00031, según consta en el Acta de Recepción de Documentación de 02 de julio de 2012, omisión de la AGIT que evidencia que las notificaciones realizadas por la Administración Tributaria fueron de conocimiento del contribuyente BENSUR SRL., se tiene que si bien es cierto que Juan Carlos Zabala, haciendo constar que era Contador, recibió la copia de la cédula con la que se notificó la Orden de Verificación, no es menos evidente que fue Carlos Adriázola Reimers, como representante legal de la empresa BENSUR SRL, quien entregó la documentación contable solicitada por la Administración Tributaria así consta en el Acta de Recepción de Documentación que cursa a fs. 11 de la carpeta 1.

v. La Administración Tributaria, señaló también, que la Consulta del Padrón de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales evidencia que el historial de los contribuyentes SISCAR SRL y BENSUR SRL desde el inicio del proceso de verificación con el que se notificó al contribuyente BENSUR hasta la notificación con la R.D. 17-0001852-12 de 28 de noviembre de 2012, se notificó al representante legal Carlos Eduardo Adriázola R., que fungía como personero de ambas empresas, lo cual demuestra que en todo momento tuvo pleno conocimiento de las actuaciones y/o notificaciones realizadas por la Administración Tributaria y que presentó descargos a través de Juan Carlos Zabala Flores, quien el 31 de diciembre de 2012, asumió como representante legal de la empresa SISCAR SRL, trabajador que firma y remite documentación de descargo por la empresa BENSUR SRL, demostrándose que no existe indefensión alguna al contribuyente y por el contrario, demuestra que existió mala fe de su parte, afirmación sobre la que no existe ningún dato en la Consulta de Padrón de fs. 199-200 de la carpeta 1 ni en el documento similar que cursa de fs. 57 a 59 del expediente, motivo por el cual, se trata de una inferencia no demostrada por la entidad demandante, toda vez que la documental de fs. 60 a 63 del expediente, se refiere a la empresa SISCAR Ltda., que a partir del 31 de diciembre de 2012, es representada por Carlos Eduardo Adriázola R.

vi. Finalmente apuntó que no se puede acusar la nulidad de la notificación porque los actos administrativos fueron puestos en conocimiento del contribuyente y prueba de ello, es que fue buscado exhaustivamente, conclusión que no resulta evidente en razón del análisis precedente, toda vez que siendo reiterativa esta Sala Plena, no se notificó a la empresa contribuyente en su domicilio tributario.

viii. Respecto a la citó de la Sentencia N° 282/2013 de 02 de agosto de 2013, en la que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en situación fáctica en la que habiéndose notificado personalmente al contribuyente con el Form. 7520, N° de Operativo 69 y N° de Notificación 828, en el momento de buscarlo para la citación personal con la Vista de Cargo, se constató que la dirección no correspondía al domicilio fiscal del contribuyente; en mérito al cual se dispuso la notificación de la vista de cargo mediante edicto, motivo por el cual, cuando este se apersonó a plantear nulidad de obrados, se consideró que no había sido dejado en indefensión y que su decisión de no presentarse a asumir defensa fue voluntaria y negligente; se concluye entonces, que el hecho resuelto por este Tribunal Supremo es diferente al planteado en el caso de autos, en el que la vista de cargo fue notificada en un domicilio diferente al domicilio tributario señalado por la empresa contribuyente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda deducida por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N°1819/2013 emitida el 30 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



209

**Administradora de Aduana, Zona Franca Comercial–Industrial de El Alto de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 18, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1809/2013 de 30 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 52 a 55, replica de fs. 72 a 73; duplica de fs. 81 a 82; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional representada por Walter Elías Monasterios Orgaz dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 15 a 18), con los siguientes fundamentos:

a) Violación del art. 123 de la C.P.E. Transcribiendo el art. 123 de la C.P.E., señala que de esta norma se infiere que no procede la aplicación retroactiva de las leyes a excepción de las materias señaladas en la misma norma constitucional, sin embargo la resolución demanda señala: "...D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006, modificado por los DD.SS. Nos. 29836 de 03 de diciembre de 2008 y 1606 de 12 de junio de 2013, disponen en su art. 3-u) Vehículos Antiguos Vehículos automotores usados o sin uso, que de acuerdo al año del modelo correspondan a gestiones anteriores a la vigente. Cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el periodo de fabricación...", tomando en cuenta la modificación efectuada mediante D.S. N° 1606 que data de 12 de junio de 2013 se aplica retroactivamente al presente proceso que ha sido tramitado el año 2012, es decir 3 meses antes de que entre en vigencia la modificación del art. 3. Por otro lado, corresponde señalar que para la referida modificación se aplique retroactivamente, la autoridad demandada señala expresamente que el reglamento tiene el siguiente nombre: "Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación Retroactiva del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos", donde ilegalmente se incluye la palabra retroactiva, sin que norma expresa efectúe la modificación del nombre del reglamento.

b) Violación de la Norma Andina ISO 3779. La norma vulnerada establece que el décimo código del VIN (Número de Identificación del Vehículo) corresponde al año de fabricación del mismo, siendo que el vehículo materia de la presente demanda tiene el Código del décimo lugar corresponde al año 2006, dato que obtiene en cualquier lugar del mundo, es decir que el referido vehículo tiene año de fabricación el 2006 y como este dato no se encuentra consignado físicamente en el vehículo y como el dato de los documentos presentado por el importador es contradictorio y el importador no ha presentado el certificado del fabricante, únicamente corresponde asignar al referido vehículo el año 2006 como año del modelo, toda vez que este dato ha sido plenamente confirmado por la decodificación efectuada en las páginas de internet, por lo cual mismo se encuentra prohibido de importación y en base a lo señalado por el art. 181-f) de la L. N° 2491, debe ser declarado como contrabando, siendo que dicha norma andina no ha sido aplicada correctamente por la autoridad demandada.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1809/2013 de 30 de septiembre del 2013 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 03 de enero de 2014 (fs. 20) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 52 a 55), con los siguientes argumentos:

a) Respecto a la violación de la norma andina. Se debe expresar que el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente, en ese marco el Estado de Derecho, la potestad tributaria no es ni puede ser absoluta, sino que está sometida a la Ley. Se debe aclarar que la Administración Aduanera en el Acta de Intervención Contravencional, indicó en el numeral IV Descripción de la Mercancía y de los instrumentos decomisados que el vehículo fue fabricado el 2006, sin embargo el D.S. N° 1606, aclaró lo dispuesto por el "Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación Retroactiva del Arrepentimiento Eficaz y

la Política de Incentivos y Desincentivos mediante la Aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE”, en lo referido al año del modelo de los vehículos antiguos, estableciendo que cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el periodo de fabricación comprendido entre el 1 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como año del modelo, por lo que en el presente caso, el Acta de Intervención mencionada, concordante con el FRV 121040263 y la Planilla Sizof, muestran como año del modelo 2007, en ese sentido y considerando lo manifestado por la Administración Aduanera en la mencionada Acta de Intervención referido a los vehículos importados en la partida 8704 deben acreditar un año modelo superior o igual al año 2007 y que lo contrario haría presumir la importación de mercancía prohibida, al respecto, la comisión de contrabando conforme lo establece el inc. f) del art. 181 del Cód. Trib., como el art. 3-f) del D.S. N° 29863, no procede porque se evidencia que no se trata de un vehículo prohibido de importación.

b) Violación del art. 123 de la C.P.E. Acerca de este punto, cabe aclarar que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y el art. 198-e) y 211-l de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos, por ello no corresponde procedimiento ni respuesta alguna al no haber sido impugnado en el recurso jerárquico.

c) Sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3. La línea doctrinal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria contenida en sistema señala: “...se advierte que en ningún momento se estableció la aplicación retroactiva del D.S. N° 1606, toda vez que señala que esta norma tiene una aclaratoria en la parte final, respecto al hecho de que cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el periodo de fabricación comprendido entre el primero de julio de una gestión y el 30 de julio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como el año del modelo, aspecto que indica que ya fueron considerados por la Administración Aduanera mediante comunicación interna AN-GRLGR-N° 258/2009 de 18 de septiembre”. En cuanto a que el art. 3 del D.S. N° 1606, no tiene como fin el aclarar lo dispuesto por el art. 3 del D.S. N° 28963, más al contrario su objeto es incorporar y modificar, al respecto es pertinente indicar que D.S. N° 1606, fue emitido con el objeto de aclarar y complementar las restricciones a la importación de vehículos automotores, tal como determina en su parte considerativa al establecer: “que es necesario aclarar y complementar las restricciones a la importación establecidas mediante el Reglamento para la importación de vehículos automotores aplicación del arrepentimiento eficaz y la política de incentivos y desincentivos mediante la aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos – ICE, aprobado mediante D.S. N° 28963 con el propósito de dar cumplimiento efectivo a la mencionada norma”. Asimismo, el art. 3-u) del D.S. N° 28963, define vehículos antiguos como: “Vehículos automotores usados o sin uso, que de acuerdo al año del modelo correspondan a gestiones anteriores a la vigente. Se aclara que el año de fabricación no necesariamente corresponde al modelo del año”, de la lectura de esta norma se advierte que si bien aclara que el año de fabricación no necesariamente corresponde al modelo del año, no precisa como se determinará este aspecto, es así que la Administración Aduanera al evidenciar que la normativa es antigua, emite comunicaciones internas e instructivos, como la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC-013/06, la cual indica que de no contar con documentación que sustente el año del modelo, se presumirá el año del fabricación como año del modelo, así como el Fax-Instructivo AN-GNNGC-F-005/09, el cual indica que en caso de no constatar físicamente el año del modelo, el importador deberá presentar una certificación del fabricante y la Comunicación Interna AN-GRLGR N° 258/2009, la cual refiere que en los casos que se generen dudas sobre el año del modelo o no se pueda determinar este dato, en el reconocimiento físico, los vehículos fabricados en enero y junio de 2001, son considerados modelo 2001 y los vehículos fabricados entre julio y diciembre de 2001, son considerados modelos 2002. Bajo este contexto, se tiene que lo dispuesto en el art. 3 del D.S. N° 28963, no establecía de forma clara la forma de determinar el año del modelo del vehículo, motivo por el cual se emitió el D.S. N° 1606, que en el art. 3, mantiene la definición respecto a vehículos antiguos aclarando que cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis se tomará en cuenta el periodo de fabricación comprendido entre el 01 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como el año del modelo, por lo que es evidente que esta norma fue emitida solo a efectos de aclarar lo dispuesto en el art. 3 del D.S. N° 28963. En consecuencia, la Autoridad Regional de Impugnación tributaria consideró el criterio contenido en el D.S. N° 1606, a objeto de establecer si la conducta del sujeto pasivo se adecua o no a la tipificación de contrabando contravencional.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1809/2013 de 30 de septiembre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Gumercindo Condori Porce, notificado legalmente por Orden Instruida (fs. 142), no respondió al presente proceso, ni asumió defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 26 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en secretaria al contribuyente Gumercindo Condori Porce, con el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI 039/2012 de 20 de diciembre de 2012, determinándose en ésta contrabando contravencional con el cargo de tributos omitidos de Bs 12.283.93.

b) En 13 de marzo del 2013, se emite la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 004/2013 que declara probada la comisión de contravención aduanera por contrabando en contra del responsable de la Importadora GUMMER, representada por

Gumercindo Condori Porce disponiendo el comiso definitivo a favor del Estado del vehículo descrito en el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI 039/2012 de 20 de diciembre de 2012 y la adjudicación de éste al Ministerio de la Presidencia.

c) A la anterior Acta de Intervención Contravencional, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0773/2013 de 08 de julio de 2013 que resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 004/2013.

d) Interpuesto el recurso jerárquico por el sujeto pasivo, Gumercindo Condori Porce, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1809/2013 de 30 de septiembre del 2013 que dispuso revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0773/2013 de 08 de julio de 2013 y se deja sin efecto la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 004/2013.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsua de los datos del proceso, se desprende que los objetos de controversia son:

1. Se ha infringido o no el art. 123 de la C.P.E., aplicando retroactivamente el D.S. N° 1606 a un proceso tramitado el 2012.

2. Si se ha infringido la Norma Andina ISO 3779, considerando conforme a ésta, el vehículo decomisado, del año 2006 como año del modelo del vehículo.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: "Se ha infringido o no el art. 123 de la C.P.E., aplicando retroactivamente el D.S. N° 1606 a un proceso tramitado el 2012", se debe realizar el siguiente análisis de hecho y de derecho:

a) A fin de resolver el primer objeto de controversia, se debe revisar la sucesión de normas sobre la materia, con ese objetivo se tiene: 1) La L. N° 3467 de 12 de septiembre de 2006, que sustituye e incorpora en el art. 157 del Cód. Trib. (L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003) los mecanismos procedimentales para aplicar el régimen de Arrepentimiento Eficaz; 2) El D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006, que aprueba el Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos Mediante la Aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE y en su art. 9 dispone prohibiciones y restricciones a la importación de vehículos automotores, que son las actualmente están puestas en cuestión en el presente proceso; 3) El D.S. N° 29836 de 03 de diciembre de 2008, incorpora en el art. 9 del D.S. N° 28963 los incs. e) , f), g) y h); 4) El D.S. N° 0123, de 13 de mayo de 2009 y N° 1007, de 12 de octubre de 2011, incorporan en el Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos Mediante la Aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE, aprobado por D.S. N° 28963, prohibiciones y restricciones a la importación de vehículos automotores de acuerdo a los años de antigüedad; 5) El D.S. N° 1007 de 12 de octubre de 2011 incorpora el inc. j) en el parág I del art. 9 del Anexo aprobado por el D.S. N° 28963; 6) El D.S. N° 1606 de 12 de junio de 2013 modifica los incisos u) y v) del art. 3 del Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos Mediante la Aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE, aprobado por D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006. De tal forma El D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006 fue modificado sucesivamente por diversos decretos que incluyeron y modificaron el anexo del 28963.

b) En el presente caso al cuestionarse la aplicación retroactivamente del D.S. N° 1606 a un proceso tramitado el 2012, se debe necesariamente revisar lo que el Tribunal Constitucional ha señalado sobre la retroactividad auténtica y no auténtica y en ese sentido señala: "...Al respecto, este Tribunal Constitucional, en su S.C. N° 11/02 de 05 de febrero, siguiendo la doctrina ha señalado que (...) Una Ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, cuando incide sobre relaciones jurídicas legalmente establecidas y consagradas. La retroactividad implica la aplicación de una Ley nueva a hechos anteriores a su promulgación. A esta altura del análisis conviene recordar que en la doctrina constitucional se hace una distinción entre la retroactividad auténtica y la no auténtica de la Ley; entendiéndose por la primera la regulación con una nueva disposición a una existente situación jurídica con efectos en el tiempo pasado, que sustituyen el lugar de un orden jurídico vigente en períodos anteriores, por una diferente; en cambio se entiende por retroactividad no auténtica conocida también como retrospectividad cuando una Ley regula o interviene en situaciones fácticas aún no concluidas...". De modo tal que existe retroactividad auténtica de la Ley cuando la propia ley señala que se va aplicar está a hechos acaecidos antes de su vigencia y retroactividad no auténtica cuando una ley se aplica a hechos aún no concluidos.

c) En el caso de autos el proceso administrativo se inicia, el 26 de diciembre de 2012, con la notificación en secretaria al contribuyente Gumercindo Condori Porce, con Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI 039/2012 de 20 de diciembre de 2012 y concluye, en la vía administrativa con la notificación en Secretaría al citado sujeto pasivo con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 004/2013 de 13 de marzo, el 13 de marzo de 2013 (fs. 1 del Anexo Administrativo 1), pero sin embargo al haber sido objeto de impugnación, la Resolución Sancionatoria en Contrabando, todavía no se encontraba como cosa juzgada y faltaba la resolución de los recursos administrativos previstos en el Cód. Trib., que dieron por resultado que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1809/2013 de 30 de septiembre del 2013, disponga revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0773/2013 de 08 de julio de 2013 y dejar sin efecto la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 004/2013, por lo que en este caso existe retroactividad no auténtica es decir cuando una Ley se ejecuta a casos acontecidos con anterioridad de su publicación a situaciones jurídicas en curso o si se quiere todavía no concluidas.

d) Se debe añadir a lo razonado, que en el presente asunto se debe hacer una interpretación en función al principio pro homine de la norma aplicable, puesto que se trata de un proceso administrativo sancionatorio que conforme a la S.C. N° 0567/2012 de 20 de julio de 2012, es igual a un proceso penal, con la única diferencia que es la autoridad que impone la sanción, por ello la modificación del inc. u) del art. 3 del Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos Mediante la Aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE aprobado por D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006, por el D.S. N° 1606 en cuanto al año de vehículo a fines de determinar o no el contrabando contravencional, debe tomar en el caso de autos la descripción inicial de la mercancía del Acta Contravencional, es decir que fue fabricado el año 2006 y que al tenor del inc. u) del art. 3 modificado por el D.S. N° 1606, cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el periodo de fabricación comprendido entre el 01 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como el año del modelo.

e) En conclusión, aplicando la retroactividad no auténtica y la interpretación en función al principio pro homine del inc. u) del art. 3 del Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos Mediante la Aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE aprobado por D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006 y modificado por el D.S. N° 1606, no ha habido una infracción del art. 123 de la C.P.E.

2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: "Si se ha infringido la Norma Andina ISO 3779, considerando conforme a ésta, el vehículo decomisado, del año 2006 como año del modelo del vehículo", se debe realizar el siguiente examen:

La Norma Andina ISO 3779 que especifica el contenido y estructura del número de identificación de un vehículo (VIN) con el fin de establecer, sobre una base mundial, un sistema de numeración de identificación uniforme para vehículos automotores, como se ha señalado en el anterior acápite debe ser interpretada aplicando la retroactividad no auténtica y la interpretación en función al principio pro homine del inc. u) del art. 3 del Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos Mediante la Aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE aprobado por D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006 y modificado por el D.S. N° 1606, por lo que no es necesario reiterar lo señalado en el punto de controversia anterior y con ello la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1809/2013 de 30 de septiembre del 2013 ha fallado conforme a derecho aunque con distinta motivación.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, DECLARA IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 18, interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional representada por Walter Elías Monasterios Orgaz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1809/2013 de 30 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



210

Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria

Contencioso Administrativo

Distrito: Cochabamba

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 84 a 89 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto (fs. 53 a 71) y el Auto Motivado AGIT-RJ 0122/2013 de 10 de septiembre (fs. 77 a 79), el memorial de contestación de fs. 96 a 99, la réplica de fs. 131 a 134 y vta., la dúplica de fs. 140 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente a.i GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0495-13 de 27 de septiembre (fs. 83), se apersonó por memorial de fs. 84 a 89 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 70 de la L. N° 2341, en los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., en la disposición final quinta de la L. N° 2175 que modifica el art. 779 del Cód. Pdto. Civ., aplicable en materia tributaria por mandato del art. 74-2 de la L. N° 2492, así como de la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto.

1.- Antecedentes de Hecho de la demanda.

Que por Orden de Verificación N° 3912OVE00014 de 28 de febrero de 2012, se procedió a la verificación del cumplimiento de las disposiciones y normativa tributaria vigente por los periodos fiscales de la gestión 2008, bajo la modalidad de Operativo Específico Crédito Impuesto al Valor Agregado (IVA), respecto a las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA por concepto de ingresos obtenidos por los cursos de postgrado de los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008. Que en la misma fecha se notificó al contribuyente con el Requerimiento N° 113990, habiendo el 06 de marzo de 2012, presentado el contribuyente solicitud de prórroga para la presentación de la documentación, que fue otorgada hasta el 23 de marzo de 2012, fecha en la cual se hizo la recepción de la documentación requerida, tal y como consta en el Acta de Recepción de Documentos y en la Nota Rect. N° 380/12 del contribuyente, acusando conocimiento pleno y reconociendo la competencia de la Administración Tributaria y su voluntad de someterse al procedimiento de determinación iniciado en su contra, realizando el trabajo sobre base cierta.

2.- Que como resultado de la revisión, evaluación y valoración de la información y documentación presentada por el contribuyente el 19 de octubre de 2012, se emitió el Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01309/2012. Que de la fiscalización realizada sobre base cierta de acuerdo a lo establecido en el art. 43-I de la L. N° 2492, tomando en cuenta la información presentada por el contribuyente y de acuerdo al Informe citado, se constató que existen ingresos percibidos por Cursos y Programas de Postgrado, que no fueron incluidos en la determinación del IVA.

3.- Que el 19 de octubre de 2012, se emitió la Vista de Cargo N° 26-00096-12, la cual estableció la existencia preliminar de una deuda tributaria a la fecha de su emisión que asciende a 865.138 UFV, equivalentes a Bs 1.544.661.- importe que incluye impuesto omitido actualizado, interés y sanción por la calificación preliminar de la conducta de conformidad a lo dispuesto en el art. 165 de la L. N° 2492, misma que el 22 de octubre de 2012, fue notificada en forma personal al representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, así también conforme lo establecido por el art. 98 de la L. N° 2492, se otorgó al contribuyente el plazo de 30 días corridos computables a partir de la notificación, para que pueda formular y presentar descargos.

4.- Que el 20 de noviembre de 2012, mediante nota Rect. N° 1455/12 el contribuyente presentó descargos a la Vista de Cargo N° 26-00096-12, y mediante Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01696/2012 de 12 de diciembre cursante de fs. 3604 a 3628, se modificó parcialmente la Vista de Cargo en virtud a las observaciones realizadas en los descargos presentados a la misma efectuando la reliquidación de la deuda tributaria preliminarmente establecida.

5.- Que de acuerdo al art. 99 de la L. N° 2492, el 20 de diciembre de 2012 la Administración Tributaria, emitió la R.D. N° 17-00726-12 (fs. 3635 de los antecedentes administrativos), por la que se resolvió determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente declarando los adeudos tributarios correspondientes al tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses por el IVA, por lo periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, por un total de Bs 1.532.958.- por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, importe que deberá ser actualizado a la fecha de pago, en aplicación de los arts. 47 y 165 de la L. N° 2492, 42 del D.S. N° 27310 y 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo.

6.- Que contra dicha Resolución Determinativa el sujeto pasivo interpuso Recurso de Alzada, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Alzada ARIT-CBA&RA 0206/2013 de 19 de abril, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-00726-12 de 20 de diciembre. Esta Resolución de Alzada provocó que la Administración Tributaria interponga Recurso Jerárquico, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2013 de 19 de abril, dejando sin efecto el importe de Bs4.025 por débito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalentes a Bs1.519.041 por débito fiscal IVA no declarado, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008.

7.- Que el 10 de septiembre de 2013, se emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 122/2012 que rectificó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto de la siguiente forma: donde dice "...Bs 4.025;", debe decir "...4.616", asimismo DONDE DICE "...la suma tributaria de 844.629 UFV, equivalente a Bs1.59.041" debe decir "...la deuda tributaria de 844.629UFV equivalentes a Bs 1.519.041; debiendo quedar firme y subsistente los demás puntos de la referida Resolución.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- La Administración Tributaria señaló vulneración a los arts. 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universidad de Posgrado, así como 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, puesto que se evidencia que los pagos realizados en la gestión 2008 y observados como ventas no facturadas, si bien corresponden a pagos por cuotas de los cursos, en algunos casos de manera evidente iniciados antes de la gestión 2008, fueron concluidos o cursados dentro la gestión 2008, toda vez que para los grados académicos como alguna especialidad, maestría y doctorados, el servicio de los cursos de postgrado culmina con el egreso, para aquellos que no otorga grado académico, y con la obtención del grado académico para los programas que sí lo otorgan, e incluye

en ambos casos el cumplimiento y aprobación del programa en su integridad, es decir la realización del trabajo final y/o el trabajo de grado, que se traduce en la presentación y lectura del proyecto final o tesis con el que se otorga el Título de Grado académico escogido y pagado el costo total del programa respectivo, caso contrario, el cursante no tiene la opción de egresar o ingresar a la etapa final de la presentación del trabajo de grado o tesis, conforme indican los arts. 8 y 9 del Reglamento para la elaboración y presentación del trabajo de grado o tesis para maestrías (fs. 3516 a 3517), por lo que la observación y modificación realizada por la autoridad demandada a los reparos establecidos por la Administración Tributaria no tiene asidero legal.

Manifestó que de los descargos presentados por el contribuyente, se evidencia en el compendio de algunos cursos o programas realizados en los periodos sujetos a revisión, que el cursante tiene la opción de pagar el costo total del curso al inicio, durante o a la finalización del programa (fs. 3475), por lo que la autoridad demandada vulneró el art. 8 de los Requisitos para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado, puesto que el contribuyente tiene como requisito previsto, que el costo de los cursos y programas de postgrado, debe estar cubierto por el estudiante con anterioridad a la finalización del servicio.

Que los arts. 17-1 de la L. N° 2492 y 4-b) de la L. N° 843, fueron aplicados incorrectamente por la autoridad demandada, toda vez que los ingresos por curso y programas de postgrado observados, se encuentran en el marco de lo dispuesto en el art. 4 de la L. N° 843, referido al nacimiento del hecho generador, ya que de los documentos que forman parte de los antecedentes, consistentes en ofertas de cursos y programas de postgrado del contribuyente, consta que los estudiantes deben cumplir con el requisito previo de efectuar la cancelación íntegra del costo del programa, antes de la finalización del mismo, ya sea con la entrega del trabajo final, producto y/o defensa de tesis, hecho que está ratificado con lo dispuesto en el Reglamento para la elaboración y presentación del Trabajo de Grado de la Universidad Mayor de San Simón, emitido en el marco de los parámetros establecidos en el Reglamento General de Estudios de Postgrado del CEUB y el Reglamento General de la Escuela Universitaria de Postgrado, que forma parte del cuerpo de antecedentes (fs. 4955 a 4958), que puntualmente establece en el capítulo III de los Requisitos para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado, en su art. 8, que el contribuyente tiene como requisito previsto que el costo de los cursos y programas de postgrado, deben estar cubiertos por el estudiante con anterioridad a la finalización del servicio.

Refirió que el trabajo fue realizado en función a la documentación del contribuyente y principalmente en base a los mayores de la Cuenta derechos, la cual aglutina los ingresos obtenidos por concepto de cursos y programas de postgrado, mismos que fueron revisados conjuntamente los Comprobantes de Ejecución de Recursos, Detalles de Recaudación, Informes de Recaudación y respaldos, evidenciándose en el Informe de Conclusiones que el contribuyente incluyó dentro de la cuenta de derechos, otros conceptos que no forman parte del alcance de las verificaciones específicas, y/o que no son objeto del impuesto verificado, los cuales previa valoración y verificación fueron objeto de descargo de la vista de cargo.

Continuó señalando que se vulneró el num. 3 y último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, toda vez que los fundamentos para validar las observaciones fueron: 1) Pago total, pago a cuenta y/o pago del saldo de títulos en base a documentación presentada por el sujeto pasivo (documentos que no se encuentra en poder de la Administración Tributaria); 2) Pago por matrícula Reg. Internado; 3) Existencia de traspaso entre cuentas regularizando un error de depósito; y 4) Multa por presentación fuera de plazo de tesis de una maestría; debiendo considerar que la Administración Tributaria trabajó netamente sobre los antecedentes administrativos que se encontraban en su poder, y no así sobre documentación que nunca fue de su conocimiento, no correspondiendo que la autoridad demandada valore documentación que nunca fue presentada ante el Servicio de Impuestos Nacionales, ya que conforme al art. 81-3 de la L. N° 2492, deben rechazarse las pruebas que son ofrecidas fuera de plazo, salvo que se pruebe que la omisión no fue por causa propia y se las presente bajo juramento de reciente obtención, siendo en el presente caso que si bien se realizó un juramento de reciente obtención, no se demostró que su falta de presentación ante la Administración Tributaria no fue por causa propia, no correspondiendo la valoración de la prueba que no fue de su conocimiento, debiendo ser rechazada.

Agregó el cuadro que se encuentra en la resolución impugnada, e indicó que de la revisión de las transacciones que fueron descargadas por la autoridad demandada (al confrontar con la documentación que se encuentra en antecedentes), se evidenció que en las observaciones realizadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria se hace mención a documentación que se encuentra en 2 y 3 cuerpos del sujeto pasivo, vinculando a fs. que cursan en los antecedentes, empero las fs., mencionadas corresponden a informes consolidados por unidad, por concepto y por cuenta, así como al detalle de recaudaciones según recibos que exponen pagos realizados por los programas o cursos llevados a cabo y no así los recibidos que forman parte de los antecedentes administrativos de la Administración Tributaria.

Finalmente señaló que la Administración Tributaria realizó de manera correcta la determinación respecto del contribuyente Universidad Mayor de San Simón, conforme lo establecen los arts. 76 y 81 de la L. N° 2492, evidenciándose que no existe fundamento técnico y normativo que demuestre lo contrario, por lo que la autoridad demandada vulneró de forma contundente los arts. 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado y los arts. 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración y Presentación del Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, así como el num. 1 del art. 17, numeral 3 y el último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, y el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la presente demanda contencioso administrativa, y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto, manteniéndose firme y subsistente en todas sus partes la R.D. N° 17-0726-13 de 20 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Universidad Mayor de San Simón, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 96 a 99, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 94) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Señaló que respecto a la vulneración de la normativa citada, de la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que el 02 de marzo de 2012 la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Lucio Gonzales Cartagena, representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Orden de Verificación N° 3912OVE00014 cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA por concepto de los ingresos obtenidos por los cursos de postgrado, para los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, a dicho efecto notificó el Requerimiento N° 00113990 mediante el cual solicitó información consistente en el Libro de Ventas IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de los ingresos con respaldo, Libros Diario y Mayor, Detalle y Nómina de Estudiantes de los cursos de postgrado de las diferentes unidades, copia legalizada y/o original de recibos y caja de pagos efectuados de los cursos de postgrado, matrículas de la gestión 2008, detalle de costo total de cada curso, Reglamento de Admisión, realización y pago de los cursos de postgrado, como todo lo solicitado de acuerdo a detalle adjunto.

Manifiestó que respecto a la base imponible y hecho generador del IVA, se tiene que resultado de la verificación según Informe con CITE: SIN/GGCBBS/DF/VE/INF/01309/2012 de 19 de octubre, la Administración Tributaria estableció que la Universidad Mayor San Simón percibió ingresos por concepto de cursos y programas de postgrado, registrados en la cuenta de "Derechos", que no fueron incluidos en la determinación del IVA, toda vez que emitió únicamente Recibos de Caja y no así factura o nota fiscal, de esa manera se determinó reparos a favor del fisco.

Refirió que es pertinente puntualizar, que la prestación de servicios contiene dos obligaciones, una de hacer y otra de dar, por lo que su configuración está sujeta a la voluntad de las partes, establecidas a través de un contrato verbal o escrito, y que en ese sentido, en concordancia con la legislación tributaria, para la materialización del hecho imponible en el Caso de la prestación de servicios se tiene que éste debe realizarse en territorio nacional, y las partes deben conocer sobre el inicio y la finalización de la prestación y fijar un precio.

Agregó que en cuanto al momento de la conclusión del servicio de educación, es necesario manifestar que según el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843, el perfeccionamiento del hecho imponible, en el caso de prestaciones de servicios, cualquiera fuere su naturaleza, sucede en el momento en que finalice la ejecución o prestación del servicio, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, y que debe considerarse que conforme prevé el num. 1 del art. 17 de la L. N° 2492, en las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.

Que en el presente caso, siendo que de acuerdo con los arts. 39 del Reglamento de la Escuela Universitaria de Postgrado de la Universidad Mayor de San Simón, para los programas que no otorgan grado académico como el diplomado y 45, 53, 58 y 61 para los programas que otorgan grado académico como la especialidad, maestría y doctorado, el servicio de los cursos de postgrado culmina con la otorgación del egreso para el caso de los programas que no otorgan grado académico y con la obtención del grado académico para los programas que otorgan grado académico, que incluye en ambos casos el cumplimiento y aprobación del programa en su totalidad, la realización del Trabajo Final y el Trabajo de Grado, es así que el acaecimiento del presupuesto legal para la finalización del servicio se origina cuando la presentación y lectura del proyecto final con el que se le otorgará el Título del grado académico escogido se hubiera realizado.

Señaló que respecto a las pruebas de reciente obtención, es preciso aclarar que la instancia jerárquica las valoró en total apego a lo dispuesto por el art. 81 de la L. N° 2492, así como aplicando el principio de verdad material, pudiendo verificarse que los argumentos de la parte demandante no son evidentes, de modo que la Resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, no existiendo lesión ni agravio de ningún derecho.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 132 a 134 y vta., en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la réplica a través de providencia de fs. 137, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 140 y vta., en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 141, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado". Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 02 de marzo de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Lucio Gonzales Cartagena, representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Orden de Verificación N° 3912OVE00014 de 28 de febrero de 2012 (fs. 2 del Anexo 3), cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el Débito Fiscal IVA por concepto de los ingresos obtenidos por los cursos de postgrado, para los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, a este efecto se notificó adjunto el Requerimiento N° 00113990 (fs. 7 del Anexo 3), mediante el cual se solicitó información consistente en : Libro de Ventas IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de los Ingresos con respaldo, Libros Diario y Mayor, Detalle y Nómina de Estudiantes de los cursos de postgrado de las diferentes unidades, copia legalizada y/u original de recibos y caja de pagos efectuados de los cursos de postgrado, matrículas de la gestión 2008, detalle de costo total de cada curso, Reglamento de admisión, realización y pago de los cursos de postgrado, como todo lo solicitado de acuerdo a detalle adjunto.

III.2.- Que el 07 de marzo de 2012, la Universidad Mayor de San Simón mediante nota CITE: Rect: 257/12 de 06 de marzo (fs. 16 del Anexo 3), solicitó ampliación de plazo de 10 días más para la presentación de la documentación requerida, en mérito a ello el 12 de marzo de 2012 la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 24-00119-12 (fs. 15 del Anexo 3), mediante el cual aceptó la citada solicitud, otorgando plazo hasta el 23 de marzo de 2012.

III.3.- Que el 23 de marzo de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, según Acta de Recepción/Devolución de Documentación (fs. 21 22 del Anexo 3), presentó documentación consistente en: Libro de Ventas IVA de toda la gestión 2008, Extractos de Bancos BCP de la gestión 2008, Comprobantes de ingresos con respaldo de la gestión 2008, Libros Diario y Mayor de la gestión 2008, Detalle y nómina de estudiantes de cursos de postgrado, Copia de recibos de caja de pagos de cursos de postgrado y matrículas, Detalle del costo de cada curso, Reglamento de admisión, realización, programa y pago de cursos de postgrado.

III.4.- Que el 24 de septiembre de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, según Acta de Recepción de Documentación (fs. 23 del Anexo 3) presentó documentación consistente en: 1) Recibos del CESU del N° 47001 al 47100 de la gestión 2008; 2) Recibos del CESU del N° 35501 al 35600 de la gestión 2007 a la 2008; 3) Recibos del CESU del N° 36801 al 36900 gestión 2007 a la 2008; 4) Informe de Recaudación (CESU) del N° 1 al 88.

III.5.- Que el 19 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01309/2012 (fs. 3535 a 3538 del Anexo 12), el cual establece que como resultado de la revisión de la información presentada por la Universidad Mayor de San Simón, se evidencia que percibió ingresos por concepto de cursos y programas de postgrado, registrados en la cuenta "Derechos" que no fueron incluidos en la determinación del IVA, toda vez que emitió únicamente Recibos de Caja y no así la factura o nota fiscal, determinándose reparos a favor del fisco por un total de 865.138 UFV, equivalentes a Bs 1.544.661.- importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago por concepto de IVA, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, en cumplimiento a lo establecido en el numeral 3 del art. 160 y en el art. 165 de la L. N° 2492, recomendando la emisión de la vista de cargo.

III.6.- Que el 22 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó de forma personal a Lucio Gonzales Cartagena representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Vista de Cargo N° 26-00096-12 de 19 de octubre (fs. 3539 a 3549 del Anexo 12), la cual expresó el resultado de la verificación impositiva, determinando sobre base cierta la existencia de la deuda tributaria por un importe total de 865.138 UFV, equivalentes a Bs 1.544.661, el cual incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, por concepto de IVA, correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, otorgando un plazo de 30 días para la presentación de descargos.

III.7.- Que el 23 de octubre de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, mediante nota Rect. 1326/12 (fs. 3555 del Anexo 12), solicitó antecedentes de la vista de cargo, además de pedir la devolución de los documentos originales presentados, a cuyo efecto el 29 de octubre de 2012, la Administración Tributaria entregó la nota CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/NOT/0726/2012 (fs. 3556 del Anexo 12), a la Universidad Mayor de San Simón, y solicitando que se apersona el 01 de noviembre con la finalidad de recoger sus documentos originales y señalar de qué documentos se requiere se saque fotocopias de los antecedentes administrativos.

III.8.- Que el 01 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria mediante Acta de Entrega de Documentación (fs. 3557 del Anexo 12), proporcionó a la Universidad Mayor de San Simón fotocopia de los Papeles de Trabajo e Informes correspondientes a la Orden de Verificación N° 3912OVE00014. Asimismo el 20 de noviembre de 2012, la Universidad Mayor de San Simón, mediante nota Rect. N° 1455/12 (fs. 3559 a 3564 del Anexo 12), presentó descargos a la vista de cargo, mencionado los siguientes puntos: 1) La educación superior es la función suprema y primera responsabilidad del Estado, ejercida a través de las Universidades Públicas; 2) No es sujeto pasivo del IVA, por los derechos (matrículas), recibidos por los cursos de postgrado; 3) El proceso de determinación de la deuda tributaria es nulo, porque la base imponible de los hechos generadores incluye periodos de gestiones prescritas que no pertenecen al alcance de la verificación; 4) El procedimiento de la determinación de la deuda tributaria es nulo, porque se incluyó dentro de la base imponible del IVA, conceptos que no son ingresos percibidos por cursos y programas de postgrado; y 5) La determinación se realizó sobre base presunta a través de la presunción de que lo percibido refleja el hecho generador del IVA; y presentó documentación de descargo.

III.9.- Que el 12 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01696/2012 (fs. 3604 a 3628 del Anexo 12), el cual concluye que en virtud a la revisión de los descargos presentados a la Vista de Cargo, modifica parcialmente las observaciones contenidas en la misma, por lo que liquida la deuda tributaria en 851.308 UFV, equivalentes a Bs 1.529.621.- que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago por concepto de IVA, correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, toda vez que la conducta de la Universidad Mayor de San Simón se encuentra tipificada en el art. 160-3 del art. 165 de la L. N° 2492, por lo que recomendó remitir todas las actuaciones al Departamento Jurídico para la prosecución del trámite.

III.10.- Que el 26 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la Universidad Mayor de San Simón, con la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00726-12 de 20 de diciembre (fs. 3635 a 3660 del Anexo 12), mediante la cual se determinó de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 852.368 UFV, equivalentes a Bs 1.532.958.- por concepto de IVA, correspondientes a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, importe que comprende tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, toda vez que la conducta del contribuyente se encuentra prevista en el art. 165 de la L. N° 2492.

III.11.- Que el 15 de enero de 2012, la Universidad Mayor de San Simón a través de su representante legal, mediante memorial de fs. 31 a 43 del Anexo 1, interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00726-12, que fue resuelto a través de la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2013 de 19 de abril (fs. 105 a 125 del Anexo 1), que REVOCÓ parcialmente la Resolución Determinativa GRACO N° 17-00726-12, modificando el tributo omitido por concepto de IVA de 334.426 UFV a 329.122 UFV, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008.

III.12.- Ante la Resolución de Alzada, en 13 y 14 de mayo de 2013, la Administración Tributaria y la Universidad Mayor de San Simón interpusieron recurso jerárquico (fs. 129 a 131 y vta., y fs. 161 a 172 del Anexo 1), que fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto (fs. 282 a 303 del Anexo 2 y fs. 53 a 71 del expediente), que REVOCÓ parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0206/2013, dejando sin efecto el importe de Bs 4.025; por débito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008, declarando firme y subsistente la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalentes a Bs 1.519.041; por débito fiscal IVA no declarado, importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008.

III.13.- Que el 10 de septiembre de 2013, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió el Auto Motivado AGIT-RJ 0122/2013, en el cual corrigió los valores de la siguiente forma: "Donde dice Bs 4.025; debe decir Bs 4616.- asimismo donde dice la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalente a Bs 1.519.041, debe decir la deuda tributaria de 844.629 UFV, equivalentes a Bs 1.519.041;".

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si la autoridad demandada vulneró los arts. 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado, 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración de Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, 4-b) de la L. N° 843 y 17-1 de la L. N° 2492, al establecer que el hecho imponible se origina con la presentación y lectura del proyecto final con el que se otorga el título del grado académico y no con anterioridad a la finalización del servicio. 2) Si es evidente que la autoridad demandada vulneró el art. 81-3 de la L. N° 2492, puesto que si bien se realizó el juramento de reciente obtención por el contribuyente, este no demostró que la falta de presentación de esa prueba ante la Administración Tributaria no fue por causa propia, por lo que no correspondía su valoración, debiendo haber sido rechazada.

V. Análisis del problema jurídico planteado

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración de la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, pese a que se advierte que sus reclamos no se encuentran expresados claramente, esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

V.2.- Respecto al primer punto de controversia, que trata sobre la vulneración de los arts. 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado, 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración de Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, 4 inc. b) de la L. N° 843 y 17 num. 1 de la L. N° 2492, puesto que la autoridad demandada habría establecido que el hecho imponible se origina con la

presentación y lectura del proyecto final con el que se otorga el título del grado académico y no con anterioridad a la finalización del servicio, corresponde señalar la siguiente normativa legal:

El art. 4-b) de la L. N° 843 en su primer párrafo señala: “El hecho imponible se perfeccionará: b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior”, asimismo el num. 1 del art. 17 de la L. N° 2492 señala: “(Perfeccionamiento). Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley”.

En ese contexto, de acuerdo al argumento de la Administración Tributaria, que sostiene que de acuerdo a los arts. 39, 45, 53, 58 y 61 del Reglamento Interno de la Escuela Universitaria de Postgrado, 8 y 9 del Reglamento para la Elaboración de Trabajo de Grado o Tesis para Maestrías, la Universidad Mayor de San Simón tenía como requisito previo a la conclusión de los cursos o programas de postgrado, que el estudiante cubra el costo con anterioridad la finalización del servicio de los mismos, es preciso indicar que de la revisión de los antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria el 02 de marzo de 2012, notificó a la Universidad Mayor de San Simón con la Orden de Verificación N° 3912OVE00014, cuyo alcance comprendía la verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA, por los ingresos obtenidos en los cursos de postgrado de los periodos enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, notificando también el Requerimiento N° 00113990 mediante el cual se solicitó al contribuyente la presentación de documentación de respaldo, la cual se encuentra detallada en el mismo requerimiento que cursa a fs. 7 del Anexo 3.

Bajo la normativa mencionada y con los antecedentes referidos, siendo claro que la Orden de Verificación N° 3912OVE00014, tenía un alcance de verificación de los hechos, transacciones y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA, de los ingresos obtenidos en los cursos de postgrado de los periodos enero, febrero, marzo y abril de la gestión 2008, se concluye que, al ser la Universidad Mayor de San Simón una institución prestadora de servicios, debe tomarse como momento del perfeccionamiento del hecho generador, la finalización del curso o programa de postgrado, que de acuerdo al art. 39 del Reglamento de la Escuela Universitaria de Postgrado de la Universidad Mayor de San Simón, para los programas que no otorgan grado académico como ser el diplomado, sería el momento de la otorgación del egreso, y de acuerdo a los arts. 45, 53, 58 y 61 del mismo Reglamento, para los programas que otorgan grado como ser la especialidad, maestría y doctorado, sería en el momento de la obtención del grado académico, por lo que el momento del perfeccionamiento del hecho generador, se produce cuando el estudiante presenta y da lectura del proyecto con el cual aspira a obtener el título del grado académico que escogió, criterio que correctamente emitió la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo confirmar el mismo.

V.3.- Finalmente respecto al segundo punto controvertido, que tiene relación con el primero, se tiene que la Administración Tributaria acusó que la documentación que fue presentada como prueba de reciente obtención, no fue de su conocimiento dentro el proceso de determinación, por lo que es necesario traer a colación lo establecido por el inciso a) del art. 217 de la L. N° 2492 que dispone: “Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente”, así también el art. 76 de la L. N° 2492 determina que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Por otro lado el art. 81 del mismo Cód. Trib. señala sobre la aplicación, pertinencia y oportunidad de la prueba lo siguiente: “Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención”.

Dentro ese contexto, se observa que la Universidad Mayor de San Simón, presentó a través de la Nota Rect. 624/13 de 24 de mayo, prueba de reciente obtención (fs. 181 a 210 de los Anexos 1 y 2), y que posteriormente se procedió a tomar el juramento de prueba de reciente obtención al representante de dicha universidad, conforme se evidencia de fs. 213 del Anexo 2, no advirtiéndose vulneración alguna al art. 81 de la L. N° 2492 como acusa la Administración Tributaria, siendo adecuado el criterio de la autoridad demandada al considerar la prueba que fue presentada como de reciente obtención, aplicando el principio de verdad material, puesto que la Universidad Mayor de San Simón cumplió con lo señalado en los arts. 81, parte infine y 217 de la L. N° 2492, por lo que no es procedente este agravio planteado por la Administración Tributaria.

Finalmente, es necesario precisar respecto al principio de verdad material, que es el que rige en materia administrativa; o bien, la prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal; que presupone que las formalidades no deben impedir el logro de los objetivos del derecho sustancial, por ello, en virtud a él, siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto; puesto que no se trata de agotar ritualismos vacíos de contenido o de realizar las normas de derecho sustancial de cualquier manera. El principio de verdad material busca que el logro de la justicia no se vea impedido por cuestiones o reglas procesales o por consideraciones de forma, que no son estrictamente indispensables para resolver el fondo de los casos, debe ser aplicado en todos los ámbitos del derecho; impregnando completamente la función administrativa; resultando inadmisibles que se exijan ritualismos o formalismos exagerados, que impidan la materialización de la justicia. Es por esa situación que entre los principios contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, se encuentra sin duda como uno de los más importantes, el de verdad material, que dispone expresamente, que la administración pública debe investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, situación que aconteció en el presente caso, toda vez que la autoridad demandada validó la prueba de reciente obtención que presentó la Universidad Mayor de San Simón en respaldo al crédito fiscal declarado, ya que la misma cumplía con lo establecido en el art. 81 numeral 3 de la L. N° 2492, por lo que no existió vulneración al mencionado art..

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Administración Tributaria, siendo evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ N° 1465/2013 de 19 de agosto, en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 84 a 89 y vta., interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias, en representación de la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1465/2013 de 19 de agosto y el Auto Motivado AGIT-RJ 0122/2013 de 10 de septiembre.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



211

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 30 a 32 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Mayra Ninoshka Mercado Michel, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1433/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 49 a 51 vta., la réplica de fs. 56 a 57 vta.; dúplica a fs. 60 y vta., la intervención del tercero interesado de fs. 88 a 90; antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN (en adelante Administración Tributaria), expresa que, conforme a las facultades otorgadas por la L. N° 2492, emitió la Orden de Verificación N° 0012OVE03438 de 03 de octubre de 2012, notificada al contribuyente el 5 de ese mes y año, concediendo un plazo de 3 días hábiles para presentar documentación correspondiente a los periodos de febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, como ser: Declaraciones Juradas de los periodos observados, libros de compras de dichos periodos, facturas de compras originales detalladas en el anexo, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite, previa prórroga solicita, el contribuyente a través de su Secretaria el 12 de octubre de 2012, presentó la documentación detallada en el Acta de Recepción de Documentación; posteriormente, se labraron las "Actas por Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación", por mal registro de razón social de sus proveedores, además de no contener los totales generales en los libros de compras físicos notariados por incumplimiento al deber formal de Registro en el Libro de Compras IVA, por cada periodo observado.

Añade que, el contribuyente el 25 de octubre de 2012, pagó sólo la deuda tributaria determinada correspondiente a los periodos observados, quedando pendiente las multas por incumplimiento a deberes formales; por lo que, como resultado de la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE03438, se emitió la Vista de Cargo N° 23-0001678-12 de 13 de noviembre de 2012, concluyendo con la R.D. N° 17-0001652-12 de 26 de diciembre del mismo año, contra la cual el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 404/2013, que confirmó la Resolución determinativa, determinación contra la cual el contribuyente planteó

recurso de jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1433/2013, la cual anuló la resolución de alzada y revocó la resolución Determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Con esa previa relación de antecedentes, la entidad demandante fundamenta su demanda señalando que:

Los deberes formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables y se encuentran establecidos en el Cód. Trib. Boliviano, Leyes impositivas, DD.SS. Nos. y Resoluciones Normativas de alcance reglamentario, cuyo incumplimiento de deberes formales es independiente del pago de la obligación tributaria. En cuanto a las obligaciones de los contribuyentes, conforme al art. 70 num. 8 y 11 de la L. N° 2492, el contribuyente tiene la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos con efectos tributarios cuando le fuere requerida, como en el caso que nos ocupa; sin embargo, el sujeto pasivo a pesar de su obligación no presentó la información requerida. Con relación a la facultad de emitir normas administrativas, el art. 64 de la L. N° 2492, otorga esta facultad al Servicio de Impuestos Nacionales, en cuyo cumplimiento dictó normas administrativas para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y la obtención de información, estando dentro los límites establecidos por Ley y son de cumplimiento obligatorio para todos los contribuyentes.

Agrega que, la AGIT a través de la Resolución Jerárquica impugnada, realizó una interpretación errónea al revocar la R.D. N° 17-0001652-12, bajo el argumento de que la sanción impuesta por el SIN, no se encuentra tipificada, toda vez que a criterio de la autoridad demandada el contribuyente no se encuentra obligado a consignar en su Libro de Compras IVA el nombre del titular del NIT, cuando la propia Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0016-07 en su art. 47-II-2-c), le permite al contribuyente registrar indistintamente el nombre o razón social del proveedor.

Añade que, el contribuyente FERMATEX S.R.L., según lo establecido por la normativa, debió consignar en su libro de compras IVA el nombre o razón social del titular del NIT y lo que hizo el contribuyente es consignar el nombre de fantasía del titular del NIT, toda vez que, al llenar el libro respectivo consignó el nombre EMPRESA MAVIC, el cual es nombre de fantasía del proveedor, siendo el nombre real María Victoria Sánchez Ribera.

Manifiesta que, la autoridad demandada cree que el nombre de fantasía suplente o se asimila a la razón social o nombre de los contribuyentes, situación que no es así, ya que el nombre de fantasía no cuenta con un registro en el SIN, ya que un contribuyente al momento de inscribirse, lo hace como persona natural o jurídica y estos nombres de fantasía no se encuentran en ninguna de las dos categorías, siendo evidente el criterio errado de la Autoridad General de Impugnación tributaria, correspondiendo revocar la Resolución Jerárquica emitida bajo lineamientos jurídicos errados.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1433/2013, y en consecuencia, se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-0001652-12 de 26 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 25 de abril de 2014, que cursa de fs. 49 a 51 vta., señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre el acto que origina la contravención tributaria consignado en las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación y la Resolución Determinativa, corresponde señalar que para que exista un ilícito tributario en un estado Constitucional, es necesario que previamente exista el "tipo", esto es la definición de sus elementos constitutivos por posibles conductas realizadas por el sujeto pasivo o tercero responsable que se adecúen a una circunstancia fáctica descrita por Ley y por las cuales se aplique una determinada sanción, conforme disponen los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad, recogidos en el art. 6-I-6 de la L. N° 2492; es así que, el acto atribuido como contravención tributaria en el presente caso, mediante diferentes Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación, están referidas a un mal registro de la razón social de sus proveedores, además de no contener los totales generales en los libros de compras físicos notariados.

Bajo ese contexto, indica que de la revisión de las fotocopias de dichos Libros, se tiene que el contribuyente registró en la columna Nombre o Razón Social del Proveedor: "Comercial Mavig" y "Comercial Mavic", cuando según la Administración Tributaria debió registrar "Sánchez Ribera María Victoria"; al respecto, la factura N° 6402, señala en la Razón Social: "Comercial Mavic", de: María Victoria Sánchez Rivera, con NIT 4654090017, siendo que según el Cuadro N° 2 de la Vista de Cargo, todas las facturas emitidas por el proveedor que fue registrado con dicho NIT, generaron tal observación de la Administración Tributaria.

Añade que, la Administración Tributaria pretende exigir al sujeto pasivo que consigne el nombre del titular del NIT, cuando su propia normativa; es decir, el inc. c) del num. 2 del parág. II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07, le permite registrar indistintamente el Nombre o Razón Social del proveedor, sin mayor exigencia ni cualidad al respecto, habiendo el contribuyente optado por registrar la Razón Social de su proveedor, de tal manera que la Administración Tributaria atribuyó al sujeto pasivo una conducta que no se encuentra tipificada como contravención tributaria y estableció que el contribuyente habría incumplido con un deber formal; que por el contrario, conforme se advierte de la revisión de antecedentes administrativos, sí fue cumplido.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se la declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1433/2013 de 13 de agosto.

III.- Del Tercero Interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 73, se advierte la legal citación a FERMATEX S.R.L., en su calidad de tercero interesado, apersonándose al presente proceso su representante legal Rubén Ángel de la Vega Vega, a quien por proveído cursante a fs. 91, con carácter previo se le solicitó que acompañe documento idóneo que acredite su personería jurídica, otorgándosele el plazo de 10 días a partir de su legal notificación, bajo apercibimiento de tenerse por no presentado su memorial.

No habiendo subsanado el tercero interesado las observaciones dispuestas a fs. 91, se tuvo por no presentado el memorial cursante de fs. 88 a 90.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose a fs. 98, "Autos para Sentencia".

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

Cursa de fs. 1 a 4 del anexo II, Orden de Verificación 0012OVE033438 de 05 de octubre de 2012, a efectos de la verificación de los hechos y/o elementos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas detalladas por el contribuyente que se detallan en anexo adjunto, de los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008.

Posteriormente, Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 12 de noviembre de 2012, labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 53224, 53225, 53226, 53227, 53228, 53229, 53230, 53231 y 53232, por incumplimiento al deber formal de registro en el Libro de Compras IVA, contraviniendo el inc. a) num. 3 del parág. II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07 y numerales 4 y 11 del art. 70 de la L. N° 2492, de los periodos antes mencionados, imponiendo una multa de 1.500.- UFV's (un mil quinientas 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por cada Acta labrada (fs. 171 a 179 del Anexo II).

La Administración Tributaria el 13 de noviembre de 2012, emitió la Vista de Cargo Cite: SIN/GDSCZ/DF/VE/VC/0499/2012, estableciendo en virtud al proceso de verificación realizado, una deuda tributaria por el IVA de los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, al evidenciar que el contribuyente FERMATEX S.R.L., se benefició con crédito fiscal de notas fiscales emitidas por proveedores que no realizan ninguna actividad económica, procediéndose a calcular la deuda tributaria sobre base cierta, por un total de Bs 4.060.- deuda cancelada en su totalidad, dejando impagas las multas por incumplimiento al deber formal que ascienden a la suma de 13.500.-UFV's (trece mil quinientas 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), otorgándosele un plazo de 30 días calendario para que presente descargos o pague la multa (fs. 208 a 214 del Anexo II), luego el 29 de diciembre de 2012, la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, notificó al contribuyente FERMATEX S.R.L., con la R.D. N° 17-0001652-12 de 26 de dicho mes y año, por la que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente, que asciende a un total de 13.500.- UFV's, que incluye las multas por incumplimiento a deberes formales, resultantes de la Orden de Verificación 0012OVE033438 de 05 de octubre de 2012 (fs. 229 a 235 del Anexo II).

La referida Resolución Determinativa, fue recurrida en Alzada por el sujeto pasivo (fs. 26 a 27 del Anexo I), mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0404/2013 de 20 de mayo (fs. 61 a 68 del Anexo I), mediante la cual confirmó la R.D. N° 17-0001652-12; aspecto que fue recurrido en Jerárquico por FERMATEX S.R.L., mediante memorial que cursa de fs. 80 a 81 vta., del Anexo I, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1433/2013 de 13 de agosto (fs. 99 a 108 vta. del Anexo I), la cual resolvió revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada y revocar la Resolución Determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria de 13.500.- UFV's, siendo objeto de la presente demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: Si la sanción interpuesta al sujeto pasivo FERMATEX S.R.L., se encuentra tipificada, habiendo la autoridad demanda efectuado una interpretación errónea de la RND 10-0016-07.

V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que pudiesen ejercer los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, así el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con

relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. De la problemática planteada.

A efectos de ingresar al análisis de la problemática planteada se debe tener presente que las sanciones administrativas y contravenciones tributarias, tienen una génesis idéntica a la de las sanciones en el ámbito del Derecho Penal, lo que significa que aparecen también con aquella predisposición del Estado de castigar en miras a mantener el orden social impuesto en un momento histórico; empero, dada su naturaleza sancionatoria, la actuación administrativa requerida para la aplicación de sanciones, debe estar subordinada a las reglas del debido proceso que deben observarse en la aplicación de las sanciones por la comisión de ilícitos penales, claro que con los matices apropiados de acuerdo con los bienes jurídicos afectados con la sanción; en ese sentido es que se tiene razonado por el Tribunal Constitucional, que a través de distintos fallos estableció sub-reglas sobre el alcance, contenido y significado del respeto a la garantía del debido proceso, su reconocimiento como derecho fundamental y humano en un Estado Constitucional de Derecho, así como su inexcusable observancia y exigibilidad en toda actividad sancionadora, sea en el ámbito judicial o administrativo.

Bajo ese marco, el derecho administrativo sancionador, alberga principios del derecho penal referidos al debido proceso, a fin de no afectar la esfera de la autodeterminación de los sujetos mediante la imposición de sanciones personales, entre los cuales se halla el principio de legalidad, previsto en el art. 180-I de la C.P.E., así como el principio de tipicidad, comprendido en el art. 116-II de la misma norma fundamental citada, por el cual sólo es posible sancionar conductas previamente tipificadas, en aplicación del principio de taxatividad o certeza de la norma penal o administrativa, que implica una predeterminación normativa suficiente de los actos sancionables y sus consecuencias jurídicas.

Si bien los comportamientos sancionables por la Administración Pública deben estar previamente definidos de manera suficientemente clara en la norma, cumpliendo así con el principio de legalidad y tipicidad, y dadas las importantes diferencias que el derecho administrativo sancionador guarda con otras modalidades del ejercicio del ius puniendi estatal como es el derecho penal, hace que el principio de legalidad opere con menor rigor en el campo del derecho administrativo sancionador que en materia penal, por lo tanto el uso de conceptos indeterminados y de tipos en blanco en el derecho administrativo sancionador resulta más admisible que en materia penal, de manera que no resulta exigible con tanta intensidad y rigor la descripción típica de las conductas y la sanción; sin embargo, ello no exime de la necesaria previsión de causalidad entre falta y sanción.

El principio de legalidad constituye uno de los fundamentos de la jurisdicción ordinaria, que ordena el sometimiento a la Ley y a la normativa vigente en un Estado, tanto por los gobernantes como por los gobernados, lo que conlleva a que una decisión sólo podrá ser adoptada dentro de los límites previamente establecidos por una ley material anterior. Se constituye en el pilar básico del Estado de Derecho y soporte del principio de seguridad jurídica, que viene a sustituir el gobierno de los hombres por el gobierno de la Ley, por lo que debe entenderse como un principio informador de todo el ordenamiento jurídico del Estado, al que debe sujeción todo funcionario, cualquiera sea su jerarquía.

Un elemento esencial del principio de legalidad, lo constituye el principio de taxatividad, en virtud del cual, debe existir una suficiente predeterminación normativa de los ilícitos y sus consecuencias jurídicas; este principio exige que las conductas tipificadas como faltas, sean descritas de forma que generen certeza, sin necesidad de interpretación alguna, sobre el acto o conducta sancionada, así como sobre la sanción impuesta; puesto que la existencia de un precepto sancionador sin la suficiente claridad del acto que describe como lesivo a un bien jurídico protegido, puede dar lugar a que sean las autoridades encargadas de aplicar dicho precepto quienes creen el tipo para adecuarlo a la conducta procesada, lo que no coincide con el principio de legalidad. En este contexto, solamente puede imponerse una sanción administrativa cuando ésta se encuentre específicamente establecida por la Ley de acuerdo al principio de taxatividad, por lo mismo, la legalidad en materia administrativa sancionatoria está condicionada al principio de certeza o taxatividad como garantía material, que garantice la previsibilidad de las conductas sancionables y la certeza jurídica sobre las sanciones establecidas, debiendo tenerse presente que las infracciones tributarias deben regirse a los principios antes señalados, de acuerdo al art. 71 de la L. N° 2341, aplicable en virtud del art. 201 de la L. N° 2492.

Ahora bien, en el caso de autos la Administración Tributaria el 12 de noviembre de 2012, labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 53224, 53225, 53226, 53227, 53228, 53229, 53230, 53231 y 53232, por incumplimiento al deber formal de registro en el Libro de Compras IVA, contraviniendo el inc. a) num. 3 del parág. II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07 y nums. 4 y 11 del art. 70 de la L. N° 2492, de los antes mencionados, imponiendo una multa de 1.500.- UFV's (un mil quinientas 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por cada Acta labrada, el incumplimiento al deber formal descrito específicamente corresponde a un mal registro de la razón social de los proveedores del contribuyente, además de no contener los totales generales en los libros de compras físicos notariados.

Así de la revisión de los datos del proceso, se tiene que el contribuyente no registró su Libro de Compras IVA con un "nombre de fantasía", como señala la entidad demandante, sino cumplió lo previsto por la propia RND N° 10-0016-07, que en su art. 47 parág. II num. 2 inc. a), da la opción al sujeto pasivo de consignar como uno de los datos a ser llenados el nombre o razón social del titular del NIT, pues las facturas observadas que cursan de fs. 42 a 122 del Anexo II, claramente señalan: "Comercial MAVIC" de: Marta Victoria Sánchez Ribera, no advirtiendo que dicha conducta se encuentre tipificada como incumplimiento al deber formal, más al contrario—se reitera—, el contribuyente dio cumplimiento a lo dispuesto en la RND N° 10-0016-07.

A mayor abundamiento, en lo que concierne a la verdad material, cabe considerar que la doctrina es uniforme al establecer que la verdad material: "es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más

aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento". (ABELAZTURY, CILURZO, Curso De Procedimiento Administrativo Abeledo-Perrot Pag. 29).

En ese contexto, de la normativa y de los antecedentes mencionados, se establece que el sujeto pasivo FERMATEX S.R.L., no incurrió en incumplimiento al deber formal, no pudiéndosele atribuirle responsabilidades que no se encuentran debidamente tipificadas como contravención tributaria, en estricta observancia de los principios de legalidad y tipicidad, precedentemente desarrollados.

V.4. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1433/2013 de 13 de agosto, resolviendo revocar totalmente la Resolución del Recurso de Alzada y revocar la Resolución Determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria de 13.500.- UFV's, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicable al caso de autos, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 30 a 32 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1433/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



212

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velázquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 53 a 60, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 09 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 83 a 86, replica de fs. 90 a 93; duplica de fs. 113; contestación del tercero interesado de fs. 159 a 161; antecedentes administrativos y recursivos y.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velázquez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 53 a 60), con los siguientes fundamentos:

a) Respecto a la depuración del crédito fiscal facturas emitidas a otro contribuyente Cód. 1. La Autoridad General de Impugnación Tributaria de manera tergiversada y nada objetiva pretende validar las facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995 emitidas a otro contribuyente siendo que la Administración Tributaria observo las mismas en el momento de efectuar la depuración del Crédito Fiscal-IVA toda vez que de los antecedentes del proceso ADMSAO S.A. no presentó las notas fiscales solicitadas en original por lo que se benefició de crédito fiscal que no le corresponde, sobre este aspecto es menester considerar que: "Los principios generales del derecho tributario no permiten concluir que la depuración de un gasto en el impuesto a las ganancias y/o cómputo de un crédito fiscal en el IVA está condicionado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos la prueba de dicha existencia cuando ello este en duda y sea requerido por el fisco..." (Fenocietto Ricardo, El Impuesto

al Valor Agregado, pag. 629-63). En ese sentido con la cita antes mencionada se puede evidenciar que el contribuyente no ha demostrado la efectiva realización de las transacciones, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica emitida pretende dejar sin efecto la correcta depuración de crédito fiscal de las notas fiscales identificadas con el Cod. 1 (Notas fiscales emitidas a otro contribuyente) por la Administración Tributaria, siendo que estas notas fiscales N° 10999, 2733, 2735 y 18995 fueron observadas porque existe diferencia con el proveedor, puesto que la ADM SAO S.A. las declara anuladas con otro Numero de NIT y monto cero, al pretender dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal, la Autoridad General de Impugnación Tributaria pone en indefensión a la gerencia con los argumentos vertidos por la instancia jerárquica tratando de validar estas notas fiscales con el argumento de que el contribuyente presentó documentación contable suficiente para avalar sus transacciones. Existe violación flagrante de los num. 4 y 5 del art. 41 de la RND 10-0016-07 que exige que las notas fiscales, facturas o documentos equivalentes para su validez acrediten la correspondencia del titular con el Número de NIT del comprador cuando se encuentre inscrito en el Padrón del Contribuyente y consignar el monto facturado y no se ha demostrado la efectividad de la realización de la transacción.

b) Respecto a la depuración de las facturas no dosificadas (Cod. 3). La Autoridad General de Impugnación Tributaria señaló: "En consecuencia, habiendo demostrado el Sujeto el origen del crédito de las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312 y facturas N° 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 según disponen los numerales 4,5,6,7 del art. 70 de la L. N° 2492 corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de alzada...". Sobre esta errónea aseveración se demuestra seguidamente que la Administración Tributaria se apego al estricto cumplimiento del art. 41-2 de la RND N° 10.0016.07 que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal que las notas fiscales deben estar debidamente dosificadas por la Administración Tributaria. Al respecto el art. 22-11 del art. 70 de la L. N° 2492 disponen la obligación del sujeto pasivo de cumplir las obligaciones establecidas en dicha ley. Con relación a las facturas no dosificadas el art. 41 de la RND N° 10.0016.07 en su párrafo I señala: "1) Sea original del documento; 2) Haber sido debidamente dosificadas por la Administración Tributaria...; 3) Consignar la fecha de emisión". Por lo expuesto, se ha demostrado que el contribuyente no realizó la efectividad de las transacciones con relación al crédito fiscal incumpliendo la señala normatividad complementada por los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de la organización, debiendo obligatoriamente llevar los siguientes libros: Diario, Mayor, Inventario y Balances, cumpliendo con el encuadernado y foliado ante Notario, por tanto toda transacción comercial tiene que estar respaldada mediante documentación contable que justifique y demuestre la compra venta de bienes o servicios.

c) Respecto a la depuración de las facturas emitidas a otro contribuyente y no dosificadas Cod. 1-3. La Administración Tributaria durante todo el proceso de fiscalización efectuó las debidas actuaciones y verificaciones de acuerdo al art. 100, 101 y 104 de la L. N° 2492 y por la verificación en base a los documentos presentados no se demostró la efectiva realización de las transacciones por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pretende dejar sin efecto la correcta depuración de las notas fiscales 6527, 6528, 519, 452, 454, 455 y 456 (de los proveedores Guido Lorent Moreno, Juan Carlo Medrano Zapata y Pedro Rojas Pachi) toda vez que estas se encuentran giradas a nombre de otro proveedor y por incumplimiento de requisitos formales en su emisión (no dosificadas). Por lo que el contribuyente debió tomar en cuenta lo establecido por el art. 76 (Carga de la prueba), sin embargo como consta en la vista de cargo y resolución determinativa, el contribuyente no presentó mayores descargos que puedan hacer prevalecer su derecho a crédito fiscal IVA, ni detalle alguno que pudiera identificar que las transacciones se hayan realizado efectivamente.

d) Respecto a la depuración del crédito fiscal por el Cod. 4. La Autoridad General de Impugnación Tributaria hace mención en la resolución jerárquica lo siguiente: "Al respecto, cabe señalar que la vista de cargo no especifica el detalle de la observación con Código 4...". De esta errónea aseveración por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al parecer no ha realizado el debido análisis de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, puesto que en la Vista de Cargo en su pág. 6 se encuentra el cuadro de análisis de las notas fiscales observadas en el Orden de Verificación en la que se encuentra la nota fiscal N° 370 a nombre del proveedor Félix Amando Acevedo Zambrana además que contiene el detalle y observaciones debidamente identificadas en la columna que corresponde al N° 4, luego de este cuadro se menciona que el detalle en inextenso de las observaciones de cada nota fiscal que se encuentra plasmado en el papel de trabajo que forma parte del expediente, asimismo se evidencian las observaciones realizadas al contribuyente y finalmente la R.D. N° 17-00385-12 en su pág. 2 claramente se encuentra mencionado el Código 4 que hace referencia que la nota fiscal declarada cumpla con las formalidades establecidas en la normativa aplicable, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no puede mencionar que no se detalló este código que concluye que la nota fiscal no es válida para el crédito fiscal porque no se encuentra vinculada a la normativa específica prevista en el art. 8 inc. a) de la L. N° 843 y D.S. N° 21350. Además se debe evidenciar que los papeles de trabajo de esta factura N° 370 fueron valorados y analizados por el Departamento de Fiscalización según los documentos presentados por el contribuyente en su Libro de Compras y Ventas y de los resultados de la verificación a la documentación presentada e información SIRAT II, se observó esta nota.

Es importante hacer notar a vuestras autoridades que en fecha 18 de marzo de 2012 se publicó mediante el periódico la Razón un comunicado en el que se hace mención que el Servicio de Impuestos nacionales puso en conocimiento de toda la opinión que en uso de sus facultades otorgadas por la L. N° 2492 en el proceso de investigación del comportamiento tributario de los contribuyentes que se detallan se produjo la entrega de facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios toda vez que en los domicilios registrados en el Padrón de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas ni se tiene conocimiento de la identidad de algunos titulares del NIT, asimismo en el Padrón Nacional de Contribuyentes a la fecha se encuentran con la característica tributaria "Domicilio Desconocido", por lo que se señaló que las facturas emitidas por estas personas naturales en la cual se encuentra incluido Pedro Rojas Pachi, éstas no son válidas para crédito fiscal por lo que se recomendó tener cuidado en la recepción de facturas o documentos que se encuentran detallados debiendo denunciar ante el Departamento de Inteligencia Fiscal de la Gerencia Nacional de Fiscalización o Gerencia Distrital de la Jurisdicción respectiva.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00385-12.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 18 de diciembre de 2013 (fs. 62) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 83 a 86), con los siguientes argumentos:

a) Respecto de la depuración de crédito fiscal por el Código 1, es necesario señalar que conforme la compulsión de los antecedentes administrativos, esta instancia evidenció que el sujeto pasivo presentó en la etapa de verificación, las facturas y documentación contable que acredita la efectiva realización de las operaciones, por lo que correspondía que la Administración Tributaria en ejercicio de su facultades señaladas en el num. 1 del art. 66 de la L. N° 2492, requiera a los proveedores a través de un control cruzado la documentación que respalde los importes declarados en el Libros de Ventas IVA, en medio magnético y no limitarse a realizar una verificación por sistema, más aún cuando en el proceso de verificación el sujeto pasivo proporcionó la documentación requerida para demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal.

b) Se tiene también que el error contenido en la factura, se originó en su emisión, ya que el proveedor cometió una equivocación en el registro del cuarto dígito del NIT del comprador, cuando en el lugar de registrar el número 8 consigo el 0, hecho que sin embargo, no puede afectar el derecho al cómputo del crédito fiscal del Sujeto Pasivo, ya que el otro componente de la nominatividad de la nota fiscal, como es el nombre o razón ADM-SAO S.A. se encuentra correctamente consignado en el Libro de Compras y Ventas IVA del proveedor y existe documentación contable que avala la transacción de la Factura 18995.

c) También existió error en la impresión de las facturas conforme la propia Administración Tributaria lo reconoce y esta instancia considera que corresponde manifestar que conforme al Parágrafo III del art. 39 de la RND 10-0016-07, este aspecto constituye una contravención tributaria para la imprenta y no así para el sujeto pasivo.

d) Es pertinente aclarar que si bien es cierto que la RND 10-0016-07, es su art. 4-1-2, establece que una factura no dosificada no es válida para cómputo de crédito fiscal, no es menos cierto que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar esta condición sea cumplida por el emisor de la nota, que las transacciones se realizaron y que los aspectos formales de la observación obedecen al incumplimiento en el que incurrió el proveedor, pudiendo la Administración Tributaria, en base a la documentación aportada por ADM-SAO S.A., sancionar o iniciar proceso de verificación a los responsables de la emisión de la factura.

Respecto de la depuración por los códigos 3 y 3-1 se tiene que en el presente caso existió un error en la impresión de las facturas conforme el proveedor reconoció y demostró en el proceso de verificación, al respecto corresponde reiterar que conforme al parág. III del art. 39 de la RND 10-0016-07, tal aspecto constituye una contravención tributaria para la imprenta que no puede ser atribuido al sujeto beneficiario del crédito fiscal.

Respecto a la depuración de facturas por el Cód. 4 y de la compulsión de antecedentes administrativos, se verifica que la factura 379 con N° de autorización 70010054006 fue emitida por ADM SAO S.A. con NIT 1028167028 por la suma de Bs 3600.- por trabajos en sillón de cuero, Asimismo se evidencia reporte "Consulta de Dosificación", cuya autorización, otorgada por el SIN al N° 70010054006 comprende desde la factura 351 al 400, aspecto que permite verificar que la citada nota fiscal se encuentra en el rango de dosificación autorizada por el Servicio de Impuestos Nacionales.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 09 de septiembre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, ADM-SAO S.A., representado por Cynthia Carmina Valencia Canedo propugna la Resolución de Recurso y considera que todos los hechos fueron correctamente valorados e interpretados por la Autoridad General de impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 09 de septiembre del 2013, que fue concordante con la decisión de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, es decir que la definición fue uniforme en la vía administrativa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 16 de octubre de 2007, la Administración Tributaria notificó en forma personal al representante legal del contribuyente ADM-SAO S.A., con la Orden de Verificación N° 0011OVIO463 de 19 de abril de 2011, notificándose se sería sujeto de un proceso de verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al valor agregado crédito fiscal de los periodos enero a diciembre de la gestión 2008 de las facturas declaradas por el contribuyente en base al detalle de diferencias adjunto, debiendo presentar para los periodos observados la documentación respectiva.

b) En 23 de agosto del 2012, ADM-SAO S.A. de acuerdo al Acta de Recepción presentó la siguiente documentación solicitada por la Administración Tributaria: 86 notas fiscales de compra; Libro de Compra y Ventas; 12 Declaraciones Juradas y comprobantes de egreso.

c) El 11 de octubre de 2012, la Administración Tributaria, notificó de forma personal al representante legal, la Vista de Cargo N° 7912-720-0110VI4613-0194/2012 de 15 de agosto de 2012, mediante la cual confirma las observaciones contenidas en el Informe CITE SIN/GDSC/DFVI/INF/1357/2012, estableciendo una liquidación preliminar de deuda tributaria de Bs 192.918.

d) El 21 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 017-00385-12 el cual determina las obligaciones impositivas que ascienden a Bs 198.963.- equivalentes a UFV 110.616 que incluyen tributo omitido, la sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

e) A la anterior Resolución Determinativa, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0493/2013 de 17 de junio de 2013 que resolvió revocar parcialmente, la R.D. N° 017-00385-12 modificando la deuda tributaria de UFV 110.616 a UFV 66.477.

f) Interpuesto el recurso jerárquico por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1662/2013 de 09 de septiembre del 2013 que dispuso revocar parcialmente Resolución del Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0493/2013 de 17 de junio de 2013 en la parte referida a la depuración de crédito fiscal de la factura N° 1953 del periodo abril 2008 por Bs 390.- y se confirma la parte que dejo sin efecto la depuración de las notas fiscales signadas con los Códigos 1, 3, 1-3 y 4 por crédito fiscal de Bs 26.165.- es decir se revoca el importe de Bs 26.165.- de crédito fiscal observado y se mantiene la depuración del crédito fiscal por Bs 27.797.- más lo accesorios de ley, así como el importe de 18.000 UFV correspondientes a deberes formales.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsua de los datos del proceso, se desprende que los objetos de controversia son:

1. Si fueron correctamente o no depuradas las facturas respecto al Código 1 (Notas fiscales emitidas a otro contribuyente) por la Administración Tributaria, siendo que estas facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995 fueron observadas porque existe diferencia con el proveedor, puesto que la ADM SAO S.A., las declara anuladas con otro Numero de NIT y monto cero y no se ha demostrado la efectividad de la realización de la transacción.

2. Si las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312, 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 fueron o no correctamente depuradas por la Administración Tributaria conforme al Código 3 y en estricto cumplimiento del art. 41 de la RND N° 10.0016.07 y arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com. referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad.

3. Si las facturas 6527, 6528, 519, 452, 454, 455 y 456 (de los proveedores Guido Lorent Moreno, Juan Carlo Medrano Zapata y Pedro Rojas Pachi) fueron o no correctamente depuradas por Administración Tributaria conforme al Código 1-3, toda vez que estas se encuentran giradas a nombre de otro proveedor y por incumplimiento de requisitos formales en su emisión (no dosificadas) y no habiéndose presentado ninguna prueba de descargo.

4. Si la factura N° 370 a nombre del proveedor Félix Amando Acevedo Zambrana fue correctamente o no depurada por la Administración Tributaria porque la vista de cargo y resolución determinativa contiene el detalle y observaciones debidamente identificadas sobre esta factura.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: "Si fueron correctamente o no depuradas las facturas respecto al Código 1 (Notas fiscales emitidas a otro contribuyente) por la Administración Tributaria, siendo que estas facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995 fueron observadas porque existe diferencia con el proveedor, puesto que la ADM SAO S.A., las declara anuladas con otro Numero de NIT y monto cero y no se ha demostrado la efectividad de la realización de la transacción", se debe realizar el siguiente análisis de hecho y de derecho:

a) En el caso de autos, es inexcusable referirse al art. 8 de la L. N° 843 que señala: "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida", de tal forma que los requisitos establecidos en la Ley sustantiva tributaria para beneficiarse con el crédito fiscal son: 1) vinculación a la actividad gravada; 2) que la factura haya sido emitida, que la ley señala como que hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente y 3) que la factura corresponda al periodo fiscal que se liquida o como la ley indica respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida.

b) Sobre la ejecución del art. 8 de la L. N° 843, se debe revisar el propósito y razón del legislador, que en este caso no puede ser otro que asegurar a la Administración Tributaria el necesario control sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, para reconocer créditos fiscales y las devoluciones impositivas, por ello se debe realizar al mismo tiempo la persecución del comprador y vendedor de los bienes y servicios para reconocer al primero el crédito fiscal y al segundo las retenciones la misma cantidad por impuesto al Valor Agregado, que en definitiva muestran si existió o no merma el ingreso fiscal a que el Estado tiene derecho.

c) Por lo anteriormente señalado, el Tribunal Supremo de Justicia considera que debe dispensarse la omisión de los requisitos formales no establecidos en el art. 8 de la L. N° 843 cuando a los fines del crédito fiscal no se ha realizado una investigación tanto al comprador como al vendedor, puesto que al haberse efectuado el pago del servicio o la adquisición del bien o servicio y al haberse declarado este tanto por el comprador como del vendedor no se reducen los ingresos del Estado y éste no se ve perjudicado en la recaudación fiscal.

d) En el caso de autos, se evidencia que la Administración Tributaria elaboró un Detalle de Facturas Observadas (fs. 1043 a 1048 de los Antecedentes Administrativos N° 8 de fs. 1001 a 1114) sin embargo, como ente fiscalizador, de control y verificación no ha realizado el cruzamiento e investigación de información de los libros de compras y ventas IVA y contabilidad de los proveedores de las facturas observadas en el presente proceso (facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995), limitándose a revisar la documentación del comprador (ADM SAO S.A) y no así de los vendedores (proveedores) de forma exhaustiva, limitándose en estos últimos a un control de los Libros y Compras y Ventas IVA, digitalizados y verificación del sistema, para establecer el pago del Impuesto al Valor Agregado de quien lo ha soportado o quien le repercute finalmente la carga impositiva y del comprador (consumidor) que se beneficia del crédito fiscal.

e) En conclusión, las observaciones de existir diferencias con el proveedor, ya que éste las declarada anuladas u otro NIT y/o monto cero en las facturas N° 10999, 2733, 2735 y 18995, no priva al contribuyente del ejercicio del derecho al crédito fiscal, mientras la Administración Tributaria no haya probado de forma fehaciente que no se realizó la operación de servicio o venta y para ello haya aportado como prueba los libros de compras y ventas IVA y registros contables tanto del comprador como del vendedor y así demostrar que se ha reducido los ingresos del Estado y éste se ve perjudicado en la recaudación fiscal.

2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: "Si las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312, 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 fueron o no correctamente depuradas por la Administración Tributaria conforme al Código 3 y en estricto cumplimiento del art. 41 de la RND N° 10.0016.07 y arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com. referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad", se debe realizar el siguiente examen:

a) Sobre la materia es jurisprudencia del Tribunal Supremo de justicia que ningún caso el beneficiario del crédito fiscal se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la Administración Tributaria y que en caso de duda sobre el otorgar o no el crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del Cód. Trib. que señala: "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias", por ello la Sentencia N° 16 /2015 de 23 de febrero de 2015 sobre el requisito de dosificación para la validez del crédito fiscal claramente señala: "...corresponde señalar que FANCESA en su condición de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, cumplió con la presentación de las mismas para conseguir en su favor el respectivo crédito fiscal, ignorando la validez y/o legalidad de estas, no siendo correcta la apreciación de la Superintendencia Tributaria General al revocar la decisión del inferior con el fundamento de que FANCESA es responsable de la legalidad de aquellos documentos, porque como contribuyente que compra un bien o un servicio con el correspondiente pago, por el que a su vez se le otorga la factura pertinente, en ningún caso se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la Administración Tributaria".

b) En el caso de autos, las facturas N° 302, 305, 306, 308, 309, 310, 312 fueron observadas por la Administración Tributaria por no tener dosificación y las facturas N° 487, 488, 530, 532, 536, 537, 538, 539, 540, 542 y 543 por no estar dentro de rango de dosificación autorizado por el Servicio de Impuestos Nacionales, de tal forma que el beneficiario del crédito fiscal no le compete el control de la validez de la factura por falta de dosificación o fuera del rango de dosificación que es una circunstancia ajena al comprador para beneficiarse del crédito fiscal.

c) Acotando a lo ya razonado en el presente caso es irrelevante referirse a la obligación del beneficiario de un crédito fiscal de llevar la contabilidad conforme al Cód. Com., puesto que resuelto el fondo de controversia, este Tribunal considera que no es necesario pronunciarse al respecto.

3. Sobre el tercer objeto de controversia vinculado a: "Si las facturas 6527, 6528, 519, 452, 454, 455 y 456 (de los proveedores Guido Lorent Moreno, Juan Carlo Medrano Zapata y Pedro Rojas Pachi) fueron o no correctamente depuradas por Administración Tributaria conforme al Código 1-3, toda vez que estas se encuentran giradas a nombre de otro proveedor y por incumplimiento de requisitos formales en su emisión (no dosificadas) y no habiéndose presentado ninguna prueba de descargo", se debe realizar el siguiente análisis de hecho y de derecho:

Para resolver este objeto de controversia, es necesario dividir el examen de las facturas observadas, así se tiene que: 1) Las facturas N° 6527 y 6528, por la certificación emitida por el emisor de la factura Guido Lorent Moreno se verifica que debido a un error de la imprenta en las facturas se consignó el número 6 por delante, que evidencia un error en la numeración de las facturas, sobre este aspecto se debe reiterar el criterio asumido por este Tribunal de que en caso de duda sobre el otorgar o no el crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del Cód. Trib., puesto que el beneficiario del crédito fiscal de la factura presentó las facturas sin haberse enterado del error en la numeración; 2) La factura N° 519 conforme a la Consulta de Dosificación se determina que esta no tiene los datos de número de autorización es decir que no está dosificada, en razón a ello se debe repetir el criterio asumido por este Tribunal en el sentido de que el beneficiario del crédito fiscal no le compete el control de la validez de la factura por falta de dosificación que es una circunstancia ajena al comprador para beneficiarse del crédito fiscal; 3) Las facturas 452, 454, 455 y 456 fueron observadas por la Administración Tributaria por ser emitidas a otro contribuyente y la Consulta de Dosificación, evidencian que fueron emitidas fuera del rango de dosificación por lo que corresponde nuevamente reiterar que el beneficiario del crédito fiscal (comprador) no le compete el control de la validez de la factura por falta de dosificación que es una circunstancia ajena para beneficiarse del crédito fiscal.

4. Sobre el cuarto objeto de controversia referido a: "Si la factura N° 370 a nombre del proveedor Félix Amando Acevedo Zambrana fue correctamente o no depurada por la Administración Tributaria porque la vista de cargo y resolución determinativa contiene el detalle y observaciones debidamente identificadas sobre esta factura", se debe efectuar el siguiente análisis:

a) A fin de resolver la controversia planteada se debe hacer una revisión exhaustiva de los requisitos de la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, así se tiene que el art. 96-I del Cód. Trib. determina que: "La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado", de tal forma que aplicando la lógica jurídica, la Vista de Cargo sirve de fundamento directo a la Resolución Determinativa y por ello debe contener: hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que sustenten la Resolución Determinativa, por otro lado, la Resolución Determinativa conforme al art. 99-II debe tener los siguientes requisitos: "La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa", siendo fundamental en la Resolución Determinativa el fundamento de hecho y derecho, entendiéndose por fundamento de hecho, las pretensiones de las partes o interesados, los hechos en que las funden y que hubiesen sido alegados en relación con las cuestiones que hayan de resolverse, las pruebas que se hubiesen propuesto y practicado y por los fundamentos de derecho, las razones y fundamentos legales del fallo que haya de dictarse con expresión concreta de las normas jurídicas aplicables al caso sobre la base del conflicto o problema jurídico que se resuelve.

b) En el caso de autos efectuada una revisión de la Vista de Cargo N° 7912-720-00110VI04613-0194/2012 de 15 de agosto de 2012 (fs. 22 a 34 del Anexo Administrativo N° 1 de fs. 1 a 200), se evidencia que esta consigna en el Cuadro N° 2 denominado Análisis de Notas Fiscales Observadas en la Orden como observación inicial que la factura 370 no se encuentra dosificada y registra como Código de Observación el Número 4, posteriormente al finalizar el señalado cuadro, en la leyenda de literales de los Códigos Observados no hace mención al Código Número 4 y en la R.D. N° 17-00385-12 de 21 de diciembre de 2012 (fs. 39 a 46 del Anexo Administrativo N° 1 de fs. 1 a 200), en la pág. 2 hace mención al Código Número 4 indicando que este significa que la nota fiscal declarada cumpla con la formalidades en la norma aplicable, de tal forma, que efectuada la confrontación entre la vista de cargo y la resolución determinativa, en el presente caso, se constata que la vista de cargo no contiene en relación a la factura 370, el fundamento directo de la Resolución Determinativa porque el detalle del cargo de la factura observada no se encuentra de forma explícita para que el contribuyente pueda asumir defensa y presentar los descargos que crea conveniente, por ello se confirma la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 53 a 60, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martín Trujillo Velázquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01662/2013 de 09 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



213

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Enrique Martín Trujillo Velásquez, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 52 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1663/2013 de 09 de septiembre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 54; la respuesta de fs. 72 a 75; el memorial de tercero interesado de fs. 149 a 151, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 80 a 81 vta., y 84 y vta., respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de Hecho de la Demanda.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, en uso de las atribuciones conferidas por la L. N° 2492 y, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVE1607, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente ADM-SAO S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), "Verificación Específica Crédito Fiscal", referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el Formulario F-7531, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las cuales fueron declaradas por el sujeto pasivo en los periodos comprendidos de agosto, octubre y diciembre de 2008, estableciéndose una deuda tributaria de 3.390.- UFV's (tres mil trescientas noventa 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs 7.183.- monto que incluye tributo omitido actualizado, accesorios y la sanción por omisión de pago.

I.2. Fundamentos de la Demanda.

Con esa previa relación de antecedentes, la entidad demandante fundamenta su demanda señalando que:

Indica que, la autoridad demandada de manera tergiversada y nada objetiva pretende validar las facturas Nos. 480, 534 y 535, siendo que la Administración Tributaria observó las mismas al momento de efectuar la depuración del Crédito Fiscal IVA, ya que de los antecedentes del proceso ADM SAO S.A., no demostró la realización efectiva de sus transacciones, pues dichas facturas no se encuentran dosificadas ni autorizadas por la Administración Tributaria, por lo que pone en indefensión a la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, de los argumentos vertidos por la instancia jerárquica tratando de validar dichas notas fiscales con el argumento de que el contribuyente presentó documentación contable suficiente para respaldar sus transacciones, vulnerando el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, al haber validado las notas fiscales observadas en el proceso determinativo, habiendo la Administración Tributaria realizado el análisis respectivo sobre el medio probatorio de pago de la compras de bienes y servicios registradas en el libro de compras IVA, efectuando un control cruzado de los principales proveedores del contribuyente ADM SAO S.A., constatando que el contribuyente no demostró la efectiva realización de la transacción, puesto que de la verificación realizada con base en la documentación presentada por el contribuyente, se evidenció que las notas fiscales Nos. 480, 534 y 535, no están dosificadas ni autorizadas por la Administración Tributaria.

Agrega que, en virtud de lo establecido en los arts. 68-7 y 98 de la L. N° 2492, se valoró la documentación de descargos a la vista de cargo presentada por el contribuyente, siendo éstos insuficientes, evidenciándose la existencia de facturas que no cumplen con los requisitos para el cómputo del crédito fiscal a fin de demostrar la efectiva transacción al no demostrar con documentación contable los medios de pago que demuestren la efectividad de las transacciones, establecido en los num. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492.

Añade que, el 18 de marzo de 2012, se publicó en el periódico La Razón de circulación nacional, un comunicado mediante el cual el SIN, puso en conocimiento a toda la opinión pública que se produjo la entrega de facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios, ya que en los domicilios registrados en el Padrón de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas ni se tienen conocimiento de la identidad de algunos titulares del NIT, señalándose que las facturas emitidas por esas personas, entre las que se encuentra Pedro Rojas Pachi, no son válidas para crédito fiscal, recomendándose tener cuidado en la recepción de facturas, por lo que en el caso que nos ocupa dichas facturas emitidas al contribuyente ADM SAO S.A., no son válidas para el crédito fiscal.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque totalmente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1663/2013 de 09 de septiembre, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-00577-12 de 28 de noviembre de 2012.

II.-De La Contestación a la Demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, da respuesta a los fundamentos de la demanda en los siguientes términos:

Si bien es cierto que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en su art. 41.2, establece que una factura no dosificada no es válida para el cómputo del crédito fiscal, no es menos cierto que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, en su sentido, habiendo demostrado el contribuyente en el presente caso, que las transacciones se realizaron efectivamente y que los aspectos formales de la observación obedecen al incumplimiento en el que incurrió el proveedor, pudiendo la Administración Tributaria con base en la documentación presentada por ADM SAO S.A., sancionar o iniciar un proceso de verificación al responsable de la emisión de la factura, conforme a las amplias facultades que le confiere el art. 66.1 de la L. N° 2492 y no limitarse a observar aspectos formales al sujeto pasivo.

Manifiesta que, habiendo demostrado el sujeto pasivo el origen del crédito fiscal de las Facturas Nos. 480, 534 y 535, según disponen los numerales 4, 5, 6 y 7 del art. 70 de la L. N° 2492, corresponde confirmar lo resuelto en alzada, que dejó sin efecto la depuración de las citadas notas fiscales y desestimar los argumentos de la Administración Tributaria.

II.3.-Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

Presentadas la réplica de fs. 80 a 81 vta., mediante la cual la Administración Tributaria reitera sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la réplica a fs. 84 y vta., en la que la AGIT únicamente indica este extremo.

II.4.- Del Tercero Interesado.

Por escrito que cursa de fs. 149 a 151, se apersonó la representante legal de ADM SAO S.A., en su calidad de tercero interesado, señalando que:

En atención al art. 15 de la RND N° 10-0016-17, resulta evidente que la responsabilidad de la dosificación de la factura es del emisor de la misma, siendo claro que las normas que regulan nuestro sistema tributario no pretenden sancionar por la comisión de contravenciones o delitos a otro que no sea el responsable de dicha conducta, ya que de otra manera se estaría vulnerando sus propios preceptos así como principios constitucionales fundamentales.

Añade que, ADM SAO S.A., en su calidad de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, no está obligado por norma alguna a verificar la validez de las facturas que le emiten sus proveedores, más aún, ni siquiera tiene la posibilidad, medios o facultades para hacerlo, pues la única obligación para el contribuyente es la de exigir, registrar y declarar la correspondiente factura como evidentemente lo hizo.

Indica que, la eventual no dosificación de las facturas, no enerva el derecho de la Administración Tributaria a cobrar los impuestos devengados al sujeto pasivo emisor ni el derecho de ADM SAO S.A., al cómputo del crédito fiscal asociado a las mismas, como compradores de buena fe, habiendo demostrado la realización de las operaciones a través de facturas originales, gasto vinculado a la actividad gravada y medios fehacientes de pago, aspecto que no fue desvirtuado en momento alguno por la Administración Tributaria.

Concluye señalando que el emisor de las facturas observadas, ante Notaría de Fe Pública N° 68, certificó la emisión de dichas facturas en favor de ADM SAO S.A., habiendo la AGIT valorado correctamente los hechos, por lo que solicita se declare improbadamente la demanda.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, dentro de las facultades determinadas por los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas de la empresa ADM SAO S.A., mediante Orden de Verificación N° 0012OVE01607 de 25 de julio de 2012, con el objeto de verificar todos los hechos relacionados con el Crédito Fiscal IVA, contenido en las Facturas Nos. 218, 480, 534 y 535, de los periodos fiscales de agosto, octubre y diciembre de 2008, requiriendo la presentación de las Declaraciones Juradas de los periodos observados, Libro de compras de los periodos observados, Facturas de compras originales detalladas en el anexo de dicha Orden de Verificación, Medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso (fs. 2 a 3 del Anexo II).

2. El contribuyente presentó la documentación requerida mediante escrito que cursa a fs. 5 del Anexo II; posteriormente, el 11 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó a ADM SAO S.A., con al Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE1607-0208/2012 de 23 de agosto, misma que establece una deuda tributaria de 6.284.- UFV's (seis mil doscientos ochenta y cuatro 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalente a Bs 11.146.- que incluye el importe omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 72 a 78 del Anexo II).

3. El 09 de noviembre de 2012, el contribuyente presentó los descargos correspondientes a la Vista de Cargo (fs. 16 a 18 vta. del Anexo II); posteriormente, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00577-12 de 28 de diciembre de 2012, por la cual estableció las obligaciones impositivas de ADM SAO S.A., que asciende a 3.990.- UFV's (tres mil novecientos noventa 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), a la fecha de emisión, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la multa por omisión de pago (fs. 95 a 102 del Anexo II).

5. Contra dicha Resolución Determinativa, el contribuyente interpuso recurso de alzada (fs. 46 a 49 vta. del Anexo I), que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0496/2013 de 17 de junio, que dispuso revocar totalmente la R.D. N° 17-00577-12 (fs. 145 a 157 vta. del Anexo I).

6. Emergente de la determinación de la ARIT Santa Cruz, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, interpuso recurso jerárquico (fs. 174 a 177 vta. del Anexo I), resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1663/2013 de 09 de septiembre, la cual resolvió confirmar la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la depuración de las Facturas Nos. 480, 534 y 535, emitidas por el proveedor Pedro Rojas Pachi (fs. 205 a 214 vta. del Anexo I).

IV. Análisis de la Problemática Planteada.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: 1. Si las notas fiscales 480, 534 y 535, emitidas por el proveedor Pedro Rojas Pachi, cumplen con los requisitos determinados por la ley para hacer válido el Crédito Fiscal; y, 2. Si la AGIT desconoció la RND 10-00016-07, al validar notas fiscales que no se encontraban dosificadas por el SIN.

IV.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

IV.2. De la problemática planteada.

La Administración Tributaria, en estricta observancia de los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas de la empresa ADM SAO S.A., mediante Orden de Verificación N° 0012OVE01607 de 25 de julio de 2012, con el objeto de verificar todos los hechos relacionados con el Crédito Fiscal IVA, contenido en las Facturas Nos. 218, 480, 534 y 535. En consideración de la documentación presentada por el contribuyente, consistente en información respecto a sus proveedores y a la emisión y realización efectiva de las facturas, estableció la existencia de facturas observadas; aspecto que, permite inferir que a efectos de establecer la obligación tributaria el ente fiscal tomó en cuenta toda la información que le permitió conocer de manera exacta la existencia de facturas que no demuestran su efectiva realización, no dosificadas y no vinculadas a la actividad del sujeto pasivo; vale decir, que se tiene que habría verificado la realidad económica de dichas transacciones, en aplicación del principio de verdad material.

Concluida la labor de verificación y quedando establecido como resultado que existen obligaciones tributarias, que en este caso, ha dejado de cumplir el contribuyente, se emitió la vista de cargo, que es una relación de los impuestos pendientes y que en uno o varios periodos fiscales ha dejado de cumplir el sujeto pasivo, para el efecto, es importante la “hoja de trabajo”, donde se establece todos estos detalles; que además debe de ser puesto a conocimiento del sujeto pasivo, para de esa forma garantizar el derecho a la defensa; en el caso de autos, la Administración Tributaria, realizó el procedimiento correspondiente para establecer la veracidad de las observaciones preliminares, formulando de manera sustentada los cargos plasmados en la vista de cargo, correspondiendo al sujeto pasivo desvirtuar los mismos conforme manda el art. 76 de la L. N° 2492.

En referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen “Otros requisitos” que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal mérito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

En referencia a este punto, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la L. N° 843 en su art. 4-a), señala que: “El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”; por su parte, el inc. a) del

art. 8 de la misma Ley, establece que: "Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en debito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

Ahora bien, del análisis y revisión de la vista de cargo y la resolución determinativa, se conoce que la Administración Tributaria observó las Facturas Nos. 480, 534 y 535, emitidas por el proveedor Pedro Rojas Pachi, porque no fueron dosificadas por la Administración Tributaria y no encontrarse respaldadas, según reporte de su Sistema Informático SIRAT 2 y GAUSS, centrando su observación en la falta de dosificación, sobre este punto, es pertinente aclarar a la Administración Tributaria, que si bien es cierto que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en su art. 41-II, establece que una factura no dosificada no es válida para el cómputo del crédito fiscal, se debe tener presente que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, habiendo demostrado el sujeto pasivo en el presente caso, por las facturas Nos. 480, 534 y 535, que la transacción se realizó y que los aspectos formales de observación de las referidas facturas, obedecen al incumplimiento en el que incurrió el proveedor, pudiendo la Administración Tributaria, con base en la documentación aportada por ADM SAO S.A., sancionar al responsable de la emisión de las facturas observadas; consecuentemente, se ha demostrado el origen del crédito fiscal de las referidas Facturas, según disponen los numerales 6 y 7 del art. 70 de la L. N° 2492.

En lo que concierne a la verdad material, cabe considerar que la doctrina es uniforme al establecer que la verdad material: "es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento". (ABELAZTURY, CILURZO, Curso De Procedimiento Administrativo Abeledo-Perrot pag. 29).

En ese contexto, de la normativa y de los antecedentes mencionados, se establece que el proveedor Pedro Rojas Pachi, si bien emitió facturas sin cumplir aspectos formales, en relación a la información contenida en dosificaciones autorizadas por el SIN de la constatación de los sistemas SIRAT 2 y GAUSS; empero, tal error de carácter formal, no puede ser atribuido al contribuyente ADM SAO S.A., pues las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por éste, sino por quien concedió en favor de dicha empresa el servicio solicitado; en consecuencia, las obligaciones tributarias y/o presentación de declaraciones juradas en la forma y plazo establecido por ley, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la Administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privarsele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la Resolución Jerárquica impugnada, que son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 de la L. N° 2492, que señala: "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias", pues la Administración Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente es únicamente responsable en la recepción y pago de las facturas extendidas por sus proveedores, por ser ellos los emisores de la facturas, bajo ese entendido, los errores de emisión que presentan las facturas antes señaladas son atribuibles al emisor de dichas notas fiscales, lo que si bien genera un incumplimiento de deber formal, no impide que las mismas sean consideradas válidas para crédito fiscal, debiendo sancionarse a los verdaderos responsables (emisor de la factura), mediante sumarios contravencionales, en aplicación de los arts. 160 y 162 de la L. N° 2492 y 17.I y Anexo A) de la RND 10-0037-07.

IV.3. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1663/2013 de 09 de septiembre, resolviendo confirmar la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la depuración de las Facturas Nos. 480, 534 y 535, emitidas por el proveedor Pedro Rojas Pachi, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 52 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada

legalmente por Enrique Martín Trujillo Velásquez; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ 1663/2013 de 09 de septiembre, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



214

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 30, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1505/2013, pronunciada el 19 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 65 a 67 vta.; réplica de fs. 72 a 75 vta.; dúplica de fs. 79 y vta.; notificación al tercero interesado a fs. 46; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 13 de enero de 2012, la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0011OVE00346 en la que comunicó a la empresa Constructora y Servicios Urquizo SRL que sería objeto de un proceso de determinación del crédito fiscal IVA, correspondiente a los periodos fiscales de octubre y noviembre de 2008, y tras la notificación con dicha Orden de Verificación, presente toda la documentación detallada en la misma.

El 25 de junio de 2012, el SIN emitió el Requerimiento N° 00111689 formulario 4003, por el que se intimó al contribuyente Constructora y Servicios Urquizo SRL, presentar hasta el 28 de junio del mismo año, declaraciones juradas IVA formulario 200, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo de crédito fiscal IVA, comprobantes de egresos con respaldo, comprobantes de transacciones, medios fehacientes de pago y otra documentación que respalde las compras efectuadas del proveedor Orlando Paricollo Pérez de los periodos octubre y noviembre 2008, y al no haber presentado los mismos, incurrió en el incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida con la Orden de Verificación N° 0011OVE00346 y con Requerimiento F-4003 N° 111689.

Por lo expuesto, el 18 de julio de 2012 se labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042468 y 00042467 formulario 7013, motivo por el que impuso una multa de 3.000 UFV a cada Acta, de acuerdo al numeral 4.1 Anexo Consolidado A de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0037-07.

Posteriormente, con base a la documentación extraída de la Base de datos del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria SIRAT II e información de terceros, se procedió a la determinación de la deuda y se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC370/2012 de 24 de junio, que estableció la depuración del crédito fiscal de los periodos octubre y noviembre de 2008 sobre base cierta y por la que se concedió a la Constructora y Servicios Urquizo SRL el plazo de 30 días para la presentación de sus descargos respectivos.

De acuerdo al Informe CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/02892/2012 de 05 de septiembre, se evidencia que el contribuyente no presentó descargo alguno ni canceló la deuda establecida en la Vista de Cargo citada.

El 01 de noviembre de 2012 se emitió la R.D. N° 00629/2012, la cual determinó sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente Constructora y Servicios Urquizo SRL que asciende a la suma de Bs 328.555.- que actualizada con intereses y en UFV alcanza a la fecha de determinación de oficio a UFV.183.735, más sanción por Omisión de Pago y multa por dos Incumplimientos de Deberes Formales.

Habiendo sido notificado el contribuyente con dicha Resolución, interpuso recurso de alzada contra la misma, resuelta por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LP/RA 0629/2013 que confirmó la R.D. N° 00629/2012, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 71.537 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente al IVA por los periodos fiscales octubre y noviembre de

2008, así como la sanción de 6.000 UFV por el incumplimiento de deberes formales establecidos en las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 42468 y 42467, en aplicación de los sub numerales del Anexo inciso a) numeral 4, sub numeral 4-1 de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre.

Finalmente el contribuyente, interpuso recurso jerárquico contra dicha Resolución de Alzada, resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1505/2013 de 19 de agosto, que revocó parcialmente la Resolución ARIT-LP/RA 0629/2013 de 20 de mayo, razón por la cual, la Administración Tributaria interpone demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz del SIN señala que la AGIT al revocar parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0629/2013 de 20 de mayo en lo que refiere a la multa de 3.000 UFV, registrada en la Disposición Cuarta de la Resolución Determinativa N° 629/2012 como multa por Incumplimiento de Deberes Formales-Acta N° 42467, lesiona los derechos del SIN porque considera de manera errada los datos del proceso y llega a violar la Constitución Política del Estado y normativa aplicable, ello en consideración a los siguientes argumentos de hecho y derecho:

A) Respecto a las Actas por Contravenciones Tributarias, previa descripción de los arts. de la RND 10-0037-07 y de antecedentes administrativos hasta la emisión de las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 42468 y 42467, las cuales impusieron una multa de 3.000 UFV por Incumplimiento de Deberes Formales cada una por la contravención del art. 70.8 del Cód. Trib. Boliviano; señala que no existe una doble sanción por el mismo Incumplimiento Formal ni se ha vulnerado el principio non bis in ídem, como señala la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1505/2013, ya que para que se confirme la vulneración debe existir identidad de sujeto, objeto y causa, aspectos que en el presente caso no existió porque no hay identidad de objeto entre las Actas por Contravención Tributarias Nos. 42468 y 42467, por lo que no se vulneró dicho principio.

B) Falta de motivación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1505/2013, señala que en relación a la motivación o fundamentación de una Resolución como lo es en este caso la Resolución Jerárquica, describe la S.C. N° 0043/2005-R de 14 de enero, e indica que la Resolución Jerárquica carece del elemento esencial de la fundamentación, ya que lo único que hace es realizar una interpretación vacía e indebida respecto al principio non bis in ídem, sin efectuar un mínimo análisis de cuáles son los supuestos que se debe cumplir para que la vulneración a este principio sea incoada por una persona, por lo que demuestra que la AGIT ha vulnerado lo dispuesto a la L. N° 2492 y la RND 10-0037-07, poniendo en riesgo la exigibilidad del cumplimiento de las mismas por parte de los sujetos pasivos.

C) Respecto a la legalidad y buena fe, señala que se debe tener presente que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones del SIN conforme lo dispone los arts. 28.b) de la L. N° 1178 (SAFCO) y 65 del CTB, concordantes con la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril, referida al principio de buena fe aplicado en todo momento en los actos jurídicos que celebró la Administración Tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, se emita Sentencia declarando probada la demanda y revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1505/2013 de 19 de agosto, y en consecuencia, manteniendo firme y subsistente la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales contenida en el Acta por Contravenciones Tributarias N° 42467 y así como la integridad de la Resolución Determinativa N° 629/2012 de 01 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de abril de 2014, que cursa de fs. 65 a 67 vta., y señala lo siguiente:

Respecto a las Actas por Contravenciones Tributarias, previamente describe el numeral "IV.4.6. Sobre la doble sanción por un mismo incumplimiento a deber formal" de la Resolución Jerárquica, para señalar que del análisis de los antecedentes y argumentos expuestos, la Resolución Jerárquica concluyó y demostró que el origen de la sanción establecida en las citadas Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Proceso de Determinación Nos. 00042468 y 00042467, es el incumplimiento de presentación de la documentación que fue requerida mediante la Orden de Verificación y que fue nuevamente requerida a través del F-4003 Requerimiento N° 111689, es decir, que en un mismo proceso de determinación, se pretendía imponer a un mismo sujeto, dos veces la misma sanción por el mismo incumplimiento, consiguiendo, en el presente caso existe identidad de objeto, sujeto y causa, por lo que se ha vulnerado el principio non bis in ídem, por tanto, se demostró la existencia de identidad de objeto (aspecto extrañado por el SIN) y que carece de sustento lo manifestado por el SIN.

En cuanto a la falta de motivación de la Resolución Jerárquica, indica que corresponde considerar lo establecido en la S.C. N° 1461/2011-R de 10/10/2011, referida a la motivación de las resoluciones, lo cual no implica que deba efectuarse una amplia argumentación considerativa, sino que debe ser concreta, clara y que satisfaga todos los puntos demandados; en ese contexto manifiesta que la Resolución de Recurso Jerárquico en el numeral "IV.4.6. Sobre la doble sanción por un mismo incumplimiento a deber formal", puntos i a xiii, consideró los argumentos del sujeto pasivo como también del sujeto activo, la normativa legal pertinente al caso y lo dispuesto por el Tribunal Constitucional respecto al principio non bis in ídem, por tanto, analizó los antecedentes administrativos para recién concluir en la vulneración al citado principio, es decir, cuenta con la estructura de forma y fondo, clara y concreta, satisfaciendo todos los puntos demandados y exponiendo las razones que justifican su decisión, por lo que, no resulta evidente la falta de fundamentación afirmada por el SIN, tampoco la vulneración de disposición legal alguna.

En cuanto a que se debe presumir la legalidad y buena fe de los actos del SIN, señala que de acuerdo a los arts. 28-b) de la Ley SAFCO y 65 del CTB, tales disposiciones legales se refieren a una "presunción" de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria, y tal presunción en el proceso de impugnación ante la ARIT y luego la AGIT, quedó totalmente desvirtuada en los puntos que ameritaron la decisión de revocar parcialmente la Resolución Determinativa emitida por la Administración Tributaria.

Finaliza señalando que la demanda contenciosa administrativa incoada por la Gerencia Distrital La Paz del SIN carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución de Recurso Jerárquico.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar Sentencia declarando improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1505/2013 de 19 de agosto emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 31 de mayo de 2012, la Administración Tributaria notificó a la empresa Constructora y Servicios Urquizo SRL con la Orden de Verificación N° 0011OVE00346 destinada al proceso de determinación del crédito fiscal de IVA por los periodos octubre y noviembre de 2008, solicitando originales de la documentación: a) Declaraciones Juradas de los periodos observados, b) Libros de Compras del IVA, c) Facturas de Compras observadas, d) Comprobantes de las compras realizadas, e) Comprobantes de Transacciones, medios fehacientes de pago y otra documentación que respalde las compras efectuadas, f) Otra documentación que el Fiscalizador asignado solicite durante el proceso.

2. El 25 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó a la empresa Constructora y Servicios Urquizo SRL con el Requerimiento N° 00111689 F-4003 en el que hace referencia a la Orden 0011OVE346, y nuevamente solicita la presentación de: Declaraciones Juradas del IVA formulario 200, libro de compras del IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, comprobantes de egresos con respaldo, comprobantes de transacciones, medios fehacientes de pago y otra documentación que respalde las compras efectuadas, contrato con el proveedor Orlando Paricollo Pérez con Nit 2536456017, de los periodos de octubre y noviembre de 2008.

3. El 18 de julio de 2012, el SIN emitió las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042467 y 00042468 registrando el incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida con la Orden de Verificación N° 0011OVE00346 y con el Requerimiento N° 111689, contraviniendo el art. 70-8 del CTB, señalando la multa de 3.000 UFV por cada Acta conforme el numeral 4-1 del Anexo consolidado A de la RND 10-0037-07.

4. El 03 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó a la empresa contribuyente, con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/370/2012 de 24 de julio, estableciendo la deuda tributaria total, sobre base cierta, de 176.200 UFV por el IVA, equivalente a Bs 311.388.- de los periodos fiscales octubre y noviembre de 2008, incluyendo tributo omitido, intereses, sanción por Omisión de Pago y multas por Incumplimiento de Deberes Formales.

5. El 01 de noviembre de 2012, el SIN emitió el Dictamen de Calificación de Conducta N° 0602/2012, que establece que se detectó apropiación indebida de crédito fiscal IVA de los periodos octubre y noviembre de 2008, por lo que calificó dicha conducta del contribuyente como Omisión de Pago por el IVA porque infringió los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y adecuándose a la contravención establecida en el art. 165 del CTB.

6. Por lo expuesto, el 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 00629/2012 de 01 de octubre, la cual, establece que el contribuyente no presentó documentación alguna durante el proceso de verificación, por lo que, determinó las obligaciones impositivas del contribuyente y que ascienden a un total de 106.198 UFV, equivalente a Bs 189.903.- por concepto de IVA de los periodos fiscales de octubre y noviembre de 2008, más intereses e impuso una sanción por Omisión de Pago de 71.537 UFV y 6.000 UFV por multas por Incumplimiento de Deberes Formales, que hacen una deuda total de 183.735 UFV.

7. Contra dicha Resolución, el 21 de enero de 2013, la empresa Constructora y Servicios Urquizo SRL, a través de su representante legal, planteó recurso de alzada, resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0629/2013 de 20 de mayo, que confirmó la R.D. N° 00629/2012.

8. Ante dicha Resolución, la empresa Constructora y Servicios Urquizo SRL interpuso recurso jerárquico; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1505/2013 de 19 de agosto, que revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0629/2013 de 20 de mayo, en lo que se refiere a la multa de 3.000 UFV, registrada en la Disposición Cuarta de la R.D. N° 00629/2012, como "Multa por Incumplimiento de Deberes Formales-Acta N° 42467", manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria total de 180.735 UFV equivalentes a Bs 323.190.- que incluyen tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales establecida en la citada Resolución Determinativa; conforme establece el art. 212-I-a) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Gerencia Distrital La Paz del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 80 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si fue correcta la decisión de la AGIT al revocar parcialmente la R.D. N° 00629/2012 porque la Administración Tributaria vulneró el principio non in bis idem, ya que solicitó dos veces la misma documentación respecto al IVA de los periodos fiscales de octubre y noviembre de 2008 a la "empresa Constructora y Servicios Urquizo SRL" a través de la Orden de Verificación N° 0011OVE00346 y luego, nuevamente solicitada con Requerimiento F-4003 N° 111689; y si existió falta de motivación en la Resolución Jerárquica respecto al principio mencionado.

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto al principio non in bis ídem, así como también cuales son los requisitos que debe tener dicho principio para que proceda su aplicación.

Previamente corresponde señalar que, el principio non in bis ídem, según Guillermo Cabanellas, es definido como un aforismo latino que significa “no dos veces sobre lo mismo”, en ese sentido Rafael Martínez Piñero, señala que con la citada expresión se quiere manifestar que una persona no puede ser juzgada dos veces por los mismos hechos que se consideran delictuosos.

En la doctrina se considera al “non bis in ídem” como un principio, sin embargo, se advierte que el “non bis in ídem” viene a constituirse en una garantía específica del debido proceso, es por ello que en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, el principio “non bis in ídem”, está consagrado no como un principio, sino como un derecho humano que forma parte del derecho al debido proceso; así se tiene por ejemplo en la Declaración Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, que lo consagra en su art. 8-4 mismo que dispone: “El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”; por otro lado, también se encuentra consagrado en el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, específicamente en su art. 14-7) que establece lo siguiente: “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual hubiese sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”.

La normativa citada resulta ser aplicable merced a que los instrumentos internacionales que versan sobre derechos humanos integran el bloque de constitucionalidad según lo dispone el art. 410 de la C.P.E. y tomando en cuenta también el tenor del art. 256 de la misma C.P.E., que indica lo siguiente: “Los tratados e instrumentos internacionales en materia de derechos humanos que hayan sido firmados, ratificados o a los que se hubiera adherido el Estado, que declaren derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, se aplicarán de manera preferente sobre ésta”.

En consecuencia, el principio de “non bis in ídem”, se encuentra consagrado en la Constitución Política del Estado como una garantía jurisdiccional en virtud a que se encuentra contemplado en el art 117-II y que a la letra indica “Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho”; sin embargo, de acuerdo al art. 256 de la C.P.E., antes citado, se concibe al “non bis in ídem” como un derecho que forma parte de los elementos configurativos del debido proceso como un derecho de la persona, así también lo entendió el Tribunal Constitucional, en la S.C. N° 1764/2004-R de 09 de noviembre referida a que: “...nadie podrá ser procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho, aunque se modifique su calificación o se aleguen nuevas circunstancias, lo que significa la prohibición de un ejercicio reiterado del ius puniendi del Estado”.

De lo desarrollado, se puede afirmar que el “non bis in ídem”, no sólo se constituye en un principio procesal, sino más bien como un derecho humano reconocido y consagrado en los Tratados y Convenios Internacionales e integrado al sistema constitucional boliviano como un derecho fundamental que forma parte del derecho al debido proceso, vinculado además con el derecho a la seguridad y el principio de la presunción de inocencia. Por consiguiente, este derecho podrá invocarse cuando se imponga duplicidad de sanciones en los casos en que se desprenda identidad de sujeto al que se aplique la sanción, como también la identidad de los hechos que dan lugar a las sanciones aplicadas y por último, la identidad de fundamentos de ambas sanciones, como por ejemplo que se sancione a una persona dos veces por los mismo hechos en la jurisdicción administrativa y la penal.

Conforme a esto, no existirá violación al principio “non bis in ídem”, cuando alguna de las identidades no se presenta; por ejemplo, cuando el sujeto a quien se le imponen las sanciones, administrativa y penal, no es el mismo, o cuando se trata de hechos diferentes o finalmente, cuando el fundamento de ambas sanciones es distinto.

El art. 99-II del CTB señala los requisitos mínimos para la emisión de una Resolución Determinativa, entre los cuales son las especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente, y la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, es viciado de nulidad la Resolución Determinativa, entendiendo que dentro de la deuda tributaria, se encuentra el Tributo Omitido, las Multas cuando correspondan y los intereses conforme establece el art. 47 del mismo adjetivo tributario.

Por su parte, el art. 211 del CTB expresamente establece el contenido de las Resoluciones en fase de impugnación, debiendo ser dictadas en forma escrita y conteniendo su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad tributaria que la dicta; además de la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y evidentemente deben sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado.

Ahora bien, en relación a la existencia de doble sanción, corresponde tener presente que como parte de las obligaciones del sujeto pasivo, descritas en el art. 70-8) del CTB, hace referencia al deber que tiene el contribuyente de conservar en forma ordenada, en el domicilio tributario, libros, registros, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, software básico y de aplicación y todo registro vinculado con materia imponible, así como presentar exhibir y ponerlos a disposición de la administración tributaria en la forma y plazos que ésta los requiera, entre tanto dicha información no prescriba, es decir, por un plazo de hasta 7 años.

Por su parte, el inc. A) del num. 4-1 del art. 4 del Anexo Consolidado de la RND N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, dispone que en el caso de personas jurídicas, la sanción por incumplimiento a deberes formales relacionados con el deber de información, será de 3.000 UFV, señalando el texto de dicho numeral como obligación del sujeto pasivo: “Entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos”.

En ese sentido y de una revisión de antecedentes administrativos, se advierte que la Administración Tributaria notificó a la Constructora y Servicios Urquiza SRL con el Orden de Verificación N° 0011OVE00346, requiriendo la presentación de los siguientes documentos: 1) Declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200), 2) Libros de Compras IVA, 3) Facturas de compras observadas, 4)

comprobantes de las compras realizadas, 5) Comprobantes de Transacciones, medios fehacientes de pago y otra documentación que respalde las compras efectuadas al proveedor Orlando Paricollo Pérez con Nit 253645601, 6) Otra documentación que el Fiscalizador asignado solicite durante el proceso; empero, tal solicitud de documentación no fue cumplida por la Constructora mencionada, por lo que, el SIN emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al proceso de Determinación N° 42468, registrando el Incumplimiento del Deber Formal y determinó una sanción de UVF's.3.000.-, prevista en el subnumeral 4-1 del art. 4 del Anexo A Consolidado de la RND N° 10.0037.07.

Asimismo, de los datos del proceso, arroja que el 25 de junio de 2012, la Administración Tributaria haciendo referencia a la Orden de Verificación N° 0011OVE00346, solicitó al contribuyente a través del Requerimiento N° 111689, la presentación de los siguientes documentos: 1) Declaraciones Juradas IVA-formulario 200, 2) Libro de Compras IVA, 3) Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, 4) Comprobantes de egresos con respaldo, 5) Comprobantes de transacciones, medios fehacientes de pago y otra documentación que respalde las compras efectuadas, 6) Contrato con el proveedor Orlando Paricollo Pérez con Nit 2536456017, y como tampoco cumplió con tal solicitud de presentación de documentos el sujeto pasivo, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Proceso de Determinación N° 42467, registrando el Incumplimiento de Deber Formal, y estableció una sanción por 3.000 UVF's conforme el subnumeral 4-1 del Anexo A de la RND N° 10-0037-07.

Posteriormente, el 24 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/370/2012, en la que estableció una deuda tributaria total de 176.200 UFV por el IVA equivalente a Bs 311.388.- de los periodos fiscales octubre y noviembre de 2008, que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales, expuso el detalle de facturas observadas, como también detalló las multas consignadas en las Actas por Contravenciones Tributarias ut supra mencionadas y posteriormente, pronunció la Resolución Determinativa N° 00629/2012 de 1 de noviembre, en la que, entre otros conceptos, le impuso Multas por Incumplimiento de Deberes Formales que ascienden a 6000 UFV conforme a la tantas veces citada RND N° 10-0037-07, por lo que, se determinó una deuda total de 183.735 UFV (las negrillas son nuestras).

De lo anterior, se advierte que la Administración Tributaria en ambas actuaciones (Orden de Verificación y Requerimiento) solicitó a la empresa Constructora y Servicios Urquizo SRL la misma documentación, ya que en el anexo de la Orden de Verificación solicitó, de manera genérica, "otra documentación que el Fiscalizador asignado solicite durante el proceso", y mediante el Requerimiento citado hace mención a comprobantes de egreso con respaldo y un contrato con el proveedor; sin embargo, en dicha denominación genérica ya generaba la obligación al contribuyente de presentar cualquier documentación que le haya solicitado el fiscalizador del SIN por los periodos de octubre y noviembre de 2008, como en el presente era los comprobantes de Egreso con respaldo y el contrato con el proveedor, por lo que, claramente se establece que a través de ambos actuados (detallados en párrafos anteriores) el SIN requirió dos veces la misma documentación al contribuyente, y ante el incumplimiento por parte del sujeto pasivo en la presentación en ambas solicitudes, la entidad tributaria le impuso dos veces multas por incumplimiento de deberes formales por falta de presentación de la misma documentación solicitada de los periodos fiscales octubre y noviembre de 2008.

En ese sentido correspondería la aplicación de una única multa por la infracción al deber formal de presentación de información requerida al sujeto pasivo, precisamente porque no es ese el contenido ni el sentido de la norma como erradamente interpretó la Administración Tributaria, sino que la sanción se encuentra prevista para el caso del incumplimiento de cada uno de los deberes formales que se indica en la RDN ya mencionada, y sobre todo, porque en el presente caso no fueron incumplidos dos deberes formales, sino uno, respecto del cual se requirió la información en dos ocasiones, por tanto, si se cumplieron los requisitos de identidad de sujeto, objeto y causa del principio non bis in ídem en el presente caso porque el origen de la sanción establecida en contra de la Constructora y Servicios SRL fue el incumplimiento de presentación de la documentación requerida por el SIN por los periodos fiscales de octubre y noviembre de 2008 del IVA, por lo que, en un mismo proceso de determinación, se impuso a un mismo sujeto, dos veces la misma sanción por el mismo incumplimiento y sobre los mismos periodos; por consiguiente, no resulta evidente el reclamo de la parte demandante respecto a que no existió una doble sanción, porque evidentemente existió identidad de objeto, sujeto y causa, y por tanto, se vulneró el principio mencionado, no siendo cierto el reclamo del SIN sobre este punto (las negrillas son nuestras).

En cuanto a la falta de motivación de la Resolución de Recurso Jerárquico; previamente es menester señalar que la entidad demandante de manera genérica expresó que por falta de fundamentación en la Resolución ahora impugnada se vulneró lo dispuesto a la L. N° 2492 y la RND 10-0037-17, sin especificar que disposiciones legales de la normativa citada habrían sido vulneradas por tal falta de motivación; sin embargo, no obstante de ello y de la generalidad de su reclamo, se pasa a resolver el agravio demandado; señalando que, de una de una lectura detallada de la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada de fs. 6 a 25 del expediente, entre sus fundamentos respecto al principio non bis in ídem, dio cabal pronunciamiento en el acápite "IV.4.6. Sobre la doble sanción por un mismo incumplimiento a deber formal", desarrollando sus argumentos de manera amplia y razonadamente establecidos cursantes a fs. 21 a 23 de obrados (págs. 31 a 35 de la Resolución Jerárquica), y que entre ellos, estableció: que el origen de la sanción registrada en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Proceso de Determinación Nos. 42468 y 42467, fue incumplimiento de presentación de documentación requerida por el SIN mediante Orden de Verificación y nuevamente solicitada mediante Requerimiento (F-4003), por lo que, en un mismo proceso de determinación, se impuso a un mismo sujeto, dos veces la misma sanción por el mismo incumplimiento con el justificativo que se trataba de dos actuaciones, sin embargo, se solicitaron en el mismo proceso de verificación, la misma documentación, por lo cual, la segunda multa registrada en el Acta por Contravenciones Tributarias vinculada al Proceso de Determinación N° 42467, incurrió en violación del principio non bis in ídem porque nadie puede ser procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. Dicho en otras palabras, existe identidad plena en los elementos descritos (objeto, sujeto y causa como requisitos necesarios para la aplicación del principio citado), por lo que no resulta evidente que la AGIT hubiera incurrido en falta de motivación de la Resolución Jerárquica sobre los supuestos que deben cumplirse para la vulneración del principio non bis in ídem, porque emitió una Resolución acertadamente fundamentada, con una estructura de forma y de fondo, satisface los requisitos necesarios del principio citado, estableciendo expresamente las razones por las que consideró que existió vulneración del principio

non bis in ídem, es decir, que la AGIT dio estricto cumplimiento del art. 211 del CTB al dictar la Resolución Jerárquica ahora impugnada, por lo que no resulta evidente el reclamo de la Administración Tributaria.

Por último, en cuanto al reclamo que debió considerarse los arts. 28-b) de la Ley SAFCO y 65 del CTB, respecto a que se presume la legalidad y buena fe de las actuaciones del SIN; cabe señalar que, dichas disposiciones legales establecen una presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria; empero, tal presunción en el proceso de impugnación ante la AGIT, fue totalmente desvirtuada porque existió doble sanción por falta de presentación de documentos aplicada por el SIN y por ende violación el principio non bis in ídem, por lo que, ameritó revocar parcialmente la Resolución Determinativa, en cuanto a la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales-Acta N° 42467.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1505/2013 de 19 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada puesto que existió vulneración al principio non bis in ídem porque se impuso incorrectamente doble Multa por Incumplimiento de Deberes Formales a la empresa Consultora y Servicios SRL por falta de presentación de documentación de los periodos octubre y noviembre 2008 del IVA, por lo que, la AGIT no ha incurrido en conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos, cuya impugnación fue base de la presente demanda, por lo tanto, desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 26 a 30, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1505/2013 de 19 de agosto dictada por la AGIT que dejó sin efecto la multa de 3.000 UFV, registrada en la Disposición cuarta de la R.D. N° 00629/2012 como Multa por Incumplimiento de Deberes Formales-Acta N° 42467 emitida por el SIN.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



215

Compañía Minera COLQUIRI S.A. c/ Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 63 a 70, en la que la Compañía Minera Colquiri S.A. impugna la Resolución de Resolución Ministerial No. 652/2013 emitida el 30 de septiembre por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, la contestación de fs. 89 a 91, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Compañía Minera Colquiri S.A. representada por Juan Pablo Bonifaz Echalar señaló que debido al fallecimiento de un trabajador, los Dirigentes del Sindicato de la Compañía Minera Colquiri decretaron un paro de actividades por duelo los días 13 y 14 de mayo de 2012, paro que fue decretado por el sindicato unilateralmente, sin causal legal y sin el consentimiento del empleador, siendo falsa la aseveración que haya existido consentimiento de la empresa, es más, la empresa dio a conocer a los trabajadores su desacuerdo con dicho paro, según se puede verificar del proveído emitido por el Gerente General Julio César Zabaleta en la Nota S.M.T.C. Cite-0426/12 (debió decir CITE 0246/12), paro

ilegal que se encuentra documentado y confesado por los propios trabajadores mediante la resolución de dirigentes y delegados de 13 de mayo de 2012, como en distintas audiencias a las que acudieron los trabajadores.

Agregó que, el 26 de julio de 2012, se presentaron notas con hojas de ruta 35495/12-T0 del 02 de julio de 2012, 41382/12-T0 del 26 de julio de 2012 y 41385/12 T0 del 26 de julio de 2012, solicitando se declare ilegal el paro de actividades de 13 y 14 de mayo de 2012, efectuado por el Sindicato Mixto de Trabajadores Mineros de Colquiri, por lo que el 08 de agosto de 2012, el entonces Jefe Departamental Félix López, en calidad de respuesta emitió el acto administrativo: MTEPS:JDTLP-FJLC-EXT No. 160/12, rechazando la solicitud sin argumento alguno, no obstante que en la resolución se reconoce que el paro se llevó a cabo sin que exista una causa legal.

Planteado el recurso de revocatoria, el Jefe Departamental del Trabajo emitió la R.A. N° 220/12, con la cual rechazó el recurso planteado, razón por la cual se interpuso recurso jerárquico, resuelto por el Ministro de Trabajo con R.M. N° 108/2013, mediante la cual, resolvió anular obrados.

Añade que, el nuevo Jefe Departamental del Trabajo, emitió la Resolución Administrativa 085-13 de 27 de marzo de 2013, rechazando la solicitud de paro ilegal, interpuesto el recurso de revocatoria, el Jefe Departamental del Trabajo pronunció la R.A. N°. 111/2013 de 07 de mayo de 2013, confirmando la resolución impugnada, ante ese pronunciamiento la Compañía que representa interpuso recurso jerárquico, resuelto con R.M. N° 652/13 de 30 de septiembre, mediante la cual confirma las resoluciones administrativas emitidas, posteriormente declaró improcedente la solicitud de aclaración y complementación presentada por la empresa recurrente.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que en las resoluciones emitidas se ha vulnerado el art. 154 del Cód. Proc. Trab., por cuanto el paro de 13 y 14 de mayo de 2012, se encuentra documentado y confesado por los propios trabajadores en la resolución de dirigentes y delegados de 13 de mayo de 2012 CITE: S.M.T.M.C 0246/12, asimismo en distintas audiencias, los dirigentes del sindicato Colquiri han reconocido que el paro se realizó, hecho que además ha sido comprobado y verificado por el Ministerio del Trabajo mediante pronunciamiento como el emitido por el entonces Jefe Departamental Félix López en el acto administrativo MTEPS:JDTLP-FJLC-EXT No. 160/12 y en la R.A N° 220/12 cuando señala "...siendo el presente caso un cese de actividades de carácter humanitario, el mismo no se encuentra contemplado dentro los alcances del art. 114 y ss., de la L.G.T."

Añade que en base a las propias resoluciones e informes emitidos por el Ministerio de Trabajo, se evidencia que el Jefe Departamental del Trabajo Eloy Ortega en su R.A. N° 111/13 de 07 de mayo de 2013, trató de ocultar el hecho en cuanto a la existencia del paro los días 13 y 14 de mayo de 2012 y de mala fe encargó a uno de sus dependientes elabore un informe (el N° 057/2013), en el cual señala que no hubo paro de actividades ni disidencia alguna con la empresa, informe que entra en plena contradicción con la R.M. N° 108/13 de 21 de febrero de 2013, así como con el informe jurídico MTEPS/DGAJ No. 203/13 de 20 de febrero de 2013 y las anteriores resoluciones administrativas emitidas por el Ministerio de Trabajo. Resalta que Eloy Ortega en la Resolución Administrativa de 27 de marzo de 2013, indicó textualmente: "...En 13 de mayo de 2012 el Sindicato Mixto de Trabajadores Mineros de Colquiri mediante resolución de dirigentes y delegados resuelve adherirse al dolor que embarga a la familia del compañero Dirigente Nacional de la FSTMB Mario Choque y en coordinación con la empresa se acordó duelo general con cese de actividades laborales de todos los trabajadores..." "Que mediante oficio CMQ 150/2012 de 25 de julio de 2012, el Presidente Ejecutivo de la Compañía Minera Colquiri, Eduardo Capriles complementa la nota anteriormente remitida, adjuntando la Nota SMTMC CITE 0426/12 de 13 de mayo de 2012 (debió decir CITE 0246/12) en la cual se encuentra un proveído realizado por el Gerente General al Ing. Julio César Zabaleta en el consta la disidencia de la Compañía Minera Colquiri con el paro por duelo decretado..."

Reitera que la Resolución N° 085-13 de 27 de marzo de 2013, es ilegal por cuanto desconoció y vulneró el art. 154 del Código Procesal Laboral, puesto que al haber sido confesado y reconocido el paro, cuyos aspectos fueron probados por el Ministerio de Trabajo, se debió declarar ilegal.

Acusa la vulneración y desconocimiento del art. 105 de la L.G.T., en razón a que no se consideró que los trabajadores al margen de la ley, determinaron realizar un paro de actividades por duelo, por lo que pide se considere como prueba el informe jurídico antes señalado.

Transcribiendo el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo sobre la nulidad de los actos administrativos y en consecuencia correspondería aplicar la S.C. N° 1359/2003, señala que el acto administrativo es nulo ya que tiene como objeto ilícito declarar la legalidad de un paro abiertamente ilegal.

Denuncia la incorrecta aplicación de las normas labores y falta de fundamentación de las Resoluciones Administrativas emitidas en sede administrativa, las cuales en su parte considerativa contienen serios equívocos, los cuales vician de nulidad el acto, señalando que la R.A. N° 111/2013 expresó que la solicitud efectuada por la Compañía Minera Colquiri no cuenta con un pliego de peticiones presentado por el Sindicato hacia la empresa, de acuerdo a lo establecido por el art. 105 y siguientes de la L.G.T., por lo que no existió conflicto laboral; al respecto, indica que el art. 105 de la L.G.T., es claro cuando prescribe que en ninguna empresa podrá interrumpirse el trabajo intempestivamente como ocurrió en el presente caso, pues los trabajadores intempestivamente y sin justificación legal interrumpieron el trabajo el 13 y 14 de mayo de 2012, por lo que el argumento señalado en la parte considerativa de la Resolución N° 085/2013, no tiene ninguna validez. Asimismo, en cuanto al argumento contenido en la parte considerativa de la Resolución N° 111/2013, en sentido que las boletas de pago y planillas trimestrales presentadas por la empresa del segundo trimestre de la gestión 2012, evidenciarían el pago de 30 días del mes de mayo de 2012, no consignándose ningún descuento por dicho mes, aclara que si no se realizó el descuento fue porque precisamente se estaba esperando la declaratoria de paro ilegal para efectuar el mismo.

Acusa también, que la Resolución Administrativa impugnada ha vulnerado el derecho a la seguridad jurídica, puesto que sin justificación legal y motivación jurídica alguna rechazó la solicitud, convalidando un paro ilegal, decisión que no se encuentra debidamente

fundamentada, no contiene cita de disposiciones aplicables al caso que permitan conocer por qué se decidió de esa manera, refiere además, que es obligación del Estado la búsqueda de la verdad material de los hechos, situación que no aconteció en el presente caso.

Argumenta que la Empresa que representa solicitó aclaración y complementación de la Resolución Ministerial ahora impugnada, alegando que no está acorde al procedimiento establecido en el art. 61 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, pidiendo se aclare sobre la ambigüedad de la fundamentación de la Resolución Ministerial impugnada respecto al Informe N° 057/2013 de 14 de marzo de 2013, emitido por el Inspector del Trabajo, que tiene dos conceptos diferentes, por un lado que no hubo paro y por otro, el acompañamiento en el duelo a la familia y que sí hubo paro. Añade que como nunca se acordó dicho paro con la empresa, solicitó que se aclare y complemente sobre las interrogantes contenidas en dicha solicitud, como también el ambiguo fundamento de la Resolución Ministerial impugnada respecto a si una empresa puede deducir días no trabajados sin una Resolución de paro ilegal y las sanciones pertinentes en caso de descuentos sin descargos, y por último, sobre la falta de explicación y fundamentación respecto a la prueba aportada, sin embargo el Ministerio del Trabajo declaró la solicitud como improcedente, es decir, no existió una explicación legal.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se deje sin efecto las RR.AA. Nos. 085-13 de 27 de marzo, 111/13 de 07 de mayo y la R.M. N° 652/13 de 30 de septiembre y el decreto de 16 de octubre de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Norka Josefa Araujo Mamani y Mariana Caussin Coronado, en representación del Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, se apersonaron al proceso y respondieron negativamente a la demanda con memorial que cursa de fs. 89 a 91, señalando lo siguiente:

Que para la emisión del acto administrativo que declare huelga ilegal de los trabajadores de la empresa Minera Colquiri S.A., el hecho denunciado necesariamente debió ser verificado por el Inspector del Trabajo, habiendo elevado el Informe N° 057/13 de 14 de marzo de 2013, en el que señala que los días 13 y 14 de mayo de 2012, no hubo paro de actividades de la Empresa Minera Colquiri, tampoco disidencia con la parte empleadora, requisito exigido por el art. 105 de la L.G.T. para la declaración de huelga ilegal y que sólo se dio el acompañamiento en el duelo a la familia del minero fallecido, sin embargo la empresa demandante a tiempo de interponer el recurso de revocatoria y jerárquico arguyó que no existió consenso entre trabajadores y empleador sin presentar prueba alguna que respalde su posición o que sea probada la acción de hecho de los trabajadores sobre la declaratoria del paro ilegal de actividades.

Refiere que el Informe N° 057/2013 emitido por el Inspector de Trabajo Victo Hugo Cutipa Nina, al cual se adjuntaron las Boletas de Pago correspondientes al mes de mayo de 2012 y la Planilla de Sueldos, evidenció que la Compañía Minera Colquiri S.A. efectuó la cancelación por 30 días correspondientes al mes de mayo de 2012, del mismo modo se evidenció la existencia de tarjetas de tiempo de control de asistencia correspondientes al 14 de mayo de 2012, concluyéndose que los trabajadores cumplieron con su jornada laboral y que en ningún momento se interrumpió el trabajo de la empresa en forma intempestiva, presupuesto requerido por el art. 105 de la L.G.T.

Realizando una transcripción de los arts. 105, 106 y 114 de la citada Ley, sostiene que de la revisión de los antecedentes y los hechos acaecidos los días 13 y 14 de mayo de 2012, se puede establecer que los mismos no se enmarcaron a lo establecido en dicha normativa, ya que el hecho debe adecuarse taxativamente a las previsiones legales antes citadas, habiéndose verificado que nunca existió interrupción del trabajo, jamás se agotaron todos los medios de conciliación y arbitraje, ya que no existió conflicto obrero patronal, tampoco existió Pliego de Reclamaciones, por cuanto en ningún momento se activó el procedimiento descrito en los arts. 107 y ss., de la L.G.T., consiguientemente, al no existir ninguno de los presupuestos legales anteriormente descritos, no se dio ninguna huelga, tal y como señala el art. 114 de la precitada ley.

Concluyó señalando que la R.M. N° 625/13 de 30 de septiembre y la R.A. N° 085/13 de 27 de marzo, han sido emitidas conforme a las reglas del debido proceso y de acuerdo a la normativa legal constitucional vigente.

II.1. Petitorio.

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

III. De la problemática planteada.

Que la controversia en el caso de autos, consiste en establecer si es evidente que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución Ministerial impugnada, no valoró la prueba presentada por la empresa demandante, habiendo infringido normativa laboral, además que dicha resolución es ambigua, contradictoria y no ha sido debidamente fundamentada, vulnerándose en consecuencia el principio de seguridad jurídica.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Mediante Nota S.M.T.M.C. CITE-0246/12 de 13 de mayo, el Sindicato Mixto de Trabajadores Mineros Colquiri hizo conocer al Gerente de la Compañía Minera Colquiri S.A. que mediante Resolución de Dirigentes y Delegados, resolvió alherirse al dolor que embarga a la familia del dirigente minero fallecido Mario Choque Mamani, por lo que en coordinación con la Empresa se acordó duelo general con paro de actividades el 14 de mayo de 2012 (fs. 39 del Anexo).

2. Mediante Nota CMQ 131/2012 de 02 de julio, el Presidente Ejecutivo de la Compañía Minera Colquiri S.A., solicitó la declaración de paro ilegal toda vez que, el Sindicato Mixto de Trabajadores Mineros de Colquiri, habrían tomado la determinación de declarar un paro de actividades el 13 y el 14 de mayo de 2012, debido a un duelo general (fs. 42 del Anexo).

3. La anterior Nota fue complementada mediante oficio CMQ 150/2012 de 25 de julio, adjuntando la Nota SMTMC CITE-0246/12 de 13 de mayo de 2012, en la cual se encuentra un proveído del Gerente General haciendo constar la disidencia de la Compañía Minera Colquiri S.A. con el paro por duelo decretado, solicitando se considere al momento de emitir criterio sobre la petición formulada (fs. 40 del Anexo).

4. El 08 de agosto, el Jefe Departamental de Trabajo Félix Juan López Cutile, en calidad de respuesta emitió el acto administrativo: MTEPS: JD TLP-FJLC-EXT N° 160/12, el cual rechazó la solicitud de declaración de paro ilegal, señalando que de la revisión de la documentación presentada por la Empresa se estableció que mediante Resolución de los dirigentes del Sindicato Mixto de Trabajadores Mineros de Colquiri hicieron conocer que en coordinación con la empresa se acordó duelo general con paro de actividades laborales de todos los trabajadores el 14 de mayo de 2012, por lo que siendo un cese de actividades de carácter humanitario no se encuentra contemplado dentro de los alcances del art. 114 y siguientes de la L.G.T. así como de su Decreto Reglamentario, para declararse la ilegalidad, por consiguiente la solicitud no procede (fs. 44 del Anexo). Planteado el recurso de revocatoria por la empresa minera, el Jefe Departamental de Trabajo de La Paz rechazó el recurso con R.A. N° 220/12 de 24 de septiembre (fs. 68 a 69 del Anexo), la misma fue impugnada a través de recurso jerárquico, emitiéndose la R.M. N° 108/13 de 21 de febrero, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo que constituye el oficio MTEPS-JD TLP-FJLC-EXT. N° 160/12 de 08 de agosto, emitido por el Jefe Departamental de Trabajo de La Paz (fs. 68 a 69 del Anexo).

5. A fs. 104 cursa el Memorándum de 07 de marzo de 2013, emitido por el Jefe Departamental de Trabajo de La Paz, Eloy Ortega, por el que designa a Víctor Hugo Cutipa Nina, Inspector Técnico de Trabajo y Seguridad Industrial para efectuar la Verificación del Paro en la Compañía Minera Colquiri, debiendo elevar el informe correspondiente (fs. 104 del Anexo).

6. El 12 de marzo de 2013, el Inspector del Trabajo Víctor Hugo Cutipa, emitió el Informe N° 057/2013, en el que concluye que no hubo paro de actividades ni alguna disidencia con la parte empleadora, asimismo que de la revisión de las papeletas de pago del mes de mayo/2012 y planillas trimestrales presentadas por la empresa del 2do trimestre de la gestión 2012, se establece pago por 30 días del mes de mayo de 2012, no consignándose descuento alguno (fs. 105 a 106 del Anexo).

7. El 27 de mayo de 2013, el Jefe Departamental de Trabajo de La Paz, emitió la Resolución Administrativa 085-13, rechazando la solicitud de la entonces Compañía Minera Colquiri S.A. por no adecuarse a lo previsto en los arts. 105 y ss., de la L.G.T. y arts. 159 de su Decreto Reglamento referente a los conflictos colectivos (fs. 107 a 108 del Anexo).

8. Con ese antecedente, la Compañía Minera Colquiri S.A. planteó recurso de revocatoria, resuelto por el Jefe Departamental de Trabajo de La Paz con R.A. N° 111/13 de 7 de mayo, mediante la cual resolvió rechazar el recurso interpuesto (fs. 109 a 110 del Anexo).

9. La Compañía Minera Colquiri S.A. interpuso recurso jerárquico, resuelto por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, con R.M. N° 652/13 de 30 de septiembre, con la cual confirmó la R.A. N° 111/13 de 07 de mayo y consiguientemente la R.A. N° 085-13 de 27 de marzo, emitidas por la Jefatura Regional de Trabajo de La Paz (fs. 1 a 15 del Anexo).

10. Presentada la solicitud de aclaración y complementación por la empresa minera, se emitió el Auto de 16 de octubre de 2013, que declara improcedente la solicitud (fs. 130 del Anexo).

11. De esa forma, se dio origen al proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho. Teniéndose por renunciado el derecho a la réplica por no haber sido presentada dentro de plazo, se emitió el decreto de autos para sentencia conforme consta a fs. 120 del expediente.

V. Análisis de la problemática planteada.

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

Que mediante R.M. N° 108/13 de 21 de febrero, el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, determinó ANULAR OBRADOS hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Oficio MTEPS: JD TLP-FJLC-EXT. No. 160/12 de 08 de agosto, emitido por el Jefe Departamental de Trabajo, bajo la causal establecida en el inciso c) parágrafo I del art. 35 de la L. N° 2341, razón por la cual dispuso se emita pronunciamiento sobre la solicitud presentada por la Compañía Minera Colquiri S.A. en el marco de la normativa y en cumplimiento a las formalidades de rigor, fundamentó su resolución en sentido que existió ausencia de valoración de los hechos y la fundamentación de derecho para atender la solicitud de declaratoria de paro ilegal, asimismo que la Jefatura Departamental de Trabajo debe efectuar necesariamente dicha valoración y fundamentación, toda vez que, cuenta con los instrumentos técnicos para atender la solicitud de conformidad a norma.

Ahora bien, la Jefatura Departamental de Trabajo de La Paz, con el fin de contar con los elementos necesarios para resolver la solicitud sobre declaratoria de paro ilegal presentada por la Compañía Minera Colquiri, designó a Víctor Hugo Cutipa Nina, Inspector Técnico de Trabajo y Seguridad Industrial para efectuar la Verificación del Paro en la Compañía Minera Colquiri, quien emitió el Informe N° 057/2013, en el que concluye que no hubo paro de actividades ni disidencia alguna con la parte empleadora, tal como establece el art. 105 de la L.G.T., asimismo de la revisión de las papeletas de pago del mes de mayo/2012 y planillas trimestrales presentadas por la empresa del 2do trimestre de la gestión 2012, se verificó el pago por 30 días del mes de mayo de 2012, no consignándose descuento alguno a los trabajadores, esta información fue incluida en la R.A. N° 085-13 de 27 de marzo, que rechazó la solicitud de la Compañía Minera Colquiri S.A. con referencia al paro ilegal, por no adecuarse a lo previsto por los arts. 105 y ss., de la L.G.T. y arts. 149 y siguientes de su Decreto Reglamentario, referente a los conflictos colectivos, en razón a que la solicitud presentada por la citada Empresa no cuenta con el pliego de reclamación planteado por el Sindicato ante la Empresa conforme a lo previsto en el art. 106 de la L.G.T., acto que fue confirmado mediante la R.A. N° 111/13 de 07 de mayo y ésta a su vez por la Resolución Ministerial ahora impugnada.

En el caso de autos, es evidente que la empresa demandante acompañó documentación consistente en la Nota S.M.T.M.C. CITE-0246/12 de 13 de mayo, presentada por el Sindicato Mixto de Trabajadores Mineros Colquiri, en la que consta un cargo de recibido y más abajo contiene un añadido insertado según la empresa por el Gerente General, que señala: "En la reunión sostenida no se aceptó la declaratoria de

duelo con suspensión de actividades”, cargo que no constituye prueba idónea que acredite la existencia de paro ilegal, pues no puede considerarse como una respuesta oficial o formal de parte de la Compañía Minera Colquiri, considerando además que la citada nota expresa que en coordinación con la empresa se acordó duelo general con paro de actividades el 14 de mayo de 2012. Resulta también evidente que no figura en antecedentes documentación respaldatoria que acredite un pliego de reclamación conforme a lo previsto en el art. 106 de la L.G.T., lo que da a entender que no hubo disidencia o discusión alguna con el empleador, de ahí que no ocurrió interrupción intempestiva del trabajo en el marco del art. 105 de la L.G.T., hecho que se encuentra corroborado por el Informe N° 057/13 de 12 de marzo (fs. 105 a 106 de antecedentes), emitido por Inspector de Trabajo, quien fue comisionado para realizar una inspección in situ sobre la suspensión de actividades el día lunes 14 de mayo de 2012, concluyendo que dicha suspensión fue acordada con la empresa minera, no obstante por esta causa según los dirigentes sindicales, no se les cancela el bono de productividad, asimismo consta en antecedentes las papeletas de pago del mes de mayo de 2012, por las que se evidencia que la empresa canceló por los 30 días del mes de mayo de 2012, sin que exista descuento por el día o días no trabajados, sin embargo dos meses después, el 02 de julio de 2012, la empresa recién solicita la declaratoria de paro ilegal, sin respaldo alguno que acredite su pretensión, por cuanto el cargo consignado en la Nota S.M.T.M.C. CITE-0246/12 de 13 de mayo, no puede considerarse como prueba suficiente o que dé certidumbre que la suspensión de actividades no fue coordinada y consensuada entre la empresa minera y los trabajadores.

En ese contexto, es necesario precisar que el Inspector de trabajo es el órgano técnico de la Administración Pública, constata los hechos mediante los que se configura violación a la normativa laboral y vela por la aplicación adecuada del ordenamiento jurídico laboral conforme determina el art. 18 del Reglamento de la Inspección de Trabajo, norma que establece que las Actas e Informes practicados por el Inspector de Trabajo se consideran prueba preconstituida. Por otra parte, el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo en su inciso f) establece que, las actuaciones de la Administración Pública por estar sometidas plenamente a la ley se presumen legítimas, por consiguiente el Informe N° 057/13 emitido por el Inspector de Trabajo, goza del principio de legalidad y se constituye en prueba material, conforme se determinó correctamente en instancia administrativa, de ahí que la autoridad jerárquica en la resolución impugnada analizó y valoró la prueba en su conjunto, y concluyó que la empresa recurrente no presentó respaldo probatorio que sustente una declaratoria de paro ilegal, menos desvirtuó el Informe emitido por el Inspector, en consecuencia no existió infracción a la normativa laboral, por cuanto el hecho no se adecua a lo establecido por los arts. 105 de la L.G.T. y 149 de su Decreto Reglamentario, tampoco consta en obrados que se hubiese activado el procedimiento establecido en el art. 106 y siguientes de la citada Ley, menos concurren los elementos que señala el art. 114 de la L.G.T. y art. 159 de su Decreto Reglamentario.

Por otra parte, corresponde puntualizar que la Resolución Ministerial impugnada se encuentra debidamente fundamentada y respaldada en el Informe N° 057/13 de 14 de marzo de 2013, emitido por el Inspector del Trabajo Víctor Hugo Cutipa, sin que el demandante haya presentado elementos probatorios que acrediten de manera indubitable su pretensión tal como se verifica en obrados, por consiguiente no es cierto que la Autoridad demandada no haya realizado una fundamentación y valoración fáctica de los descargos presentados o que se trate de una resolución ambigua, incongruente o contradictoria, tampoco se ha infringido el art. 154 del Cód. Proc. Trab., menos se ha vulnerado el derecho a la seguridad jurídica, en razón a que se ha evidenciado y determinado con meridiana claridad que no existió paro de actividades en los términos en que denunció la empresa demandante, por tanto, no se produce la consecuencia jurídica prevista en el art. 105 de la L.G.T.

Con relación al argumento de la demandante que su solicitud de aclaración y complementación fue rechazada sin haberse absuelto su petitorio, corresponde señalar que la autoridad demandada declaró improcedente dicha solicitud al considerar de manera correcta que no existe ningún concepto oscuro, palabra dudosa u omisión en la resolución pronunciada que amerite ser aclarado o complementado, conforme se tiene explicado precedentemente.

Los argumentos precedentes permiten concluir que no corresponde acoger favorablemente la pretensión de la empresa demandante, al encontrarse demostrado que no presentó prueba que acredite que los trabajadores interrumpieron el trabajo intempestivamente, menos que se haya declarado una huelga, por consiguiente en el caso de autos no se dio el presupuesto establecido en el art. 105 de la L.G.T., por tanto dicha suspensión de actividades no puede considerarse como paro ilegal.

Que del análisis precedente y por los fundamentos expuesto, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social al pronunciarse a través de la R.M. N° 652/13 de 30 de septiembre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; por consiguiente las vulneraciones acusadas no son ciertas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la R.M. N° 652/2013 de 30 de septiembre, emitida por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



216

**H&R Tractor Repuestos S.R.L c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 92 a 101 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1527/2013 de 27 de agosto (fs. 80 a 89 y vta.), el memorial de contestación de fs. 147 a 154 fax y de 157 a 160 y vta., la réplica de fs. 210 a 212, la dúplica de fs. 216 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Hugo Antunez Waltrick, en su calidad de Gerente General de la Sociedad de Responsabilidad Limitada “H&R Tractor Repuestos”, en virtud al testimonio N° 191/2007 de 25 de mayo, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 14 del Distrito Judicial de Santa Cruz, a cargo de María del Carmen Dávila M. (fs. 112 a 114 y vta.), se apersonó por memorial de fs. 92 a 101 y vta., manifestando que conforme al párrafo tercero del art. 2 de la L. N° 3092, así como a los arts. 115, 116-I, 117, apartado I, 120 y 180 de la C.P.E., 779 a 781 del Cód. Pcto. Civ., 5 de la L. N° 1979 de 14 de mayo de 1999 y el apartado I de la Disposición Final Quinta de la L. N° 2175 de 13 de febrero de 2001, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1527/2013 de 27 de agosto.

1.- Manifestó que el 16 de julio de 2012, se notificó a “H&R Tractor Repuestos SRL” con la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RSSC 006/2012 de 13 de enero, la cual declaró probada la comisión por contravención aduanera de resistencia injustificada a órdenes e instrucciones emitidas por la Administración Aduanera conforme a los procedimientos vigentes, sancionando a la empresa con la multa equivalente a 2.000 UFV, conforme la Resolución de Directorio 01-012-07 de 04 de octubre.

2.- Indicó que contra dicha Resolución Sancionatoria se interpuso Recurso de Alzada, que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 443/2013, que confirmó la mencionada Resolución, imponiendo multa ilegalmente dos veces por la misma contravención, cuando de lo que se trataba era de la inexistencia de documentos, dando lugar a que se interponga el Recurso Jerárquico.

3.- Continuó copiando todos los párrafos del recurso jerárquico de fs. 190 a 195 del Anexo 1, el cual contiene en su fundamentación los siguientes puntos de reclamo: 1) De los vicios por falta de delegación a los funcionarios firmantes en el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0443/2013 de 29 de mayo; 2) De la violación de derechos del sujeto pasivo; y 3) De la no aplicación de la Resolución de Directorio 01-012-07 de 04 de octubre y de la doble sanción; concluyó así, refiriendo que el 04 de septiembre de 2013 fue notificado con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1527/2013, contra la cual oportunamente interpuso la demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló, incorrecta aplicación del principio de congruencia, toda vez que reclamó en su Recurso Jerárquico: a) Que su representada no se encontraba registrada como usuario de Zona Franca según informe del concesionario de Zona Franca, por lo que no le alcanzaría la Resolución de Directorio N° 01-012-07; b) Que los MIC que son del año 2009 remitidos por la Empresa de Transporte ER y Chaco Sur, son diferentes a los MIC remitidos por la Receita Federal de Brasil; y c) Que el Viceministro de Transporte el 01 de septiembre de 2011, indicó que las empresas de transporte no operan desde el año 2005 y que no han solicitado ningún trámite para la extensión de tarjetas de operaciones; puntos que no fueron resueltos por la autoridad demandada, con el argumento que al no haber sido impugnados en instancia de Alzada, no se podría emitir pronunciamiento alguno en base al principio de congruencia, sin considerar que en los arts. 4-d) de la L. N° 2341 y en el inc. 11 del art. 30 de la L. N° 025 se encuentra el principio de verdad material, el cual no fue aplicado.

Refirió que jamás se desconoció las funciones y las atribuciones del Superintendente Tributario, sino lo que se cuestionó fue la falta de la resolución donde conste la delegación expresa a funcionarios de menor rango que no cursa en actuados, así como que la autoridad demandada no indica en que art. o apartado del Reglamento Interno se basa para que no realice expresamente la delegación de funciones, puesto que debió cumplir con el art. 116 de la C.P.E. y los arts. 7, 8 y 9 de la L. N° 2341, la cual establece la publicidad que se debe dar a los actos de delegación, sustitución y avocación de funciones.

Manifestó que el accionar de la empresa no se adecuó a lo establecido en el numeral 6 del art. 70 de la L. N° 2492 y a la conducta establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 01-012-07, no teniendo alcance estas normas a su empresa, ya que nunca se obstaculizó las tareas de control y nunca se infringió leyes ni alguna disposición normativa, siendo que la Resolución Normativa de Directorio citada está dirigida para las Agencias Despachantes, Transportador u Operador de Comercio Exterior, lo que no constituye su empresa.

Continuó refiriendo que al margen de las observaciones mencionadas, no se especificó con exactitud la contravención en la cual presumiblemente habría incurrido la empresa “H&R Tractor Repuestos SRL”, ya que la Resolución Sancionatoria N° AN-ULEZR-RSSC 006/2012, menciona que se resistió a presentar la documentación, empero la carta emitida por la Gerencia Nacional de Fiscalización de 16 de

agosto de 2011, refiere que debía tener los archivos o conservarlos en forma ordenada durante 7 años, cuando nunca se llegó a determinar que la mercadería en cuestión ingresó efectivamente al país.

Indicó que cuando se inició la fiscalización con alcance para el GA e IVA, la Administración Aduanera solicitó documentación de una transacción que nunca se realizó, por lo que la empresa dio a conocer que no contaba con documentación de algo que no se realizó, debiendo considerarse los arts. 82 de la L.G.A., y 110 y 111 de su Reglamento, puesto que con relación a los documentos de los medios de transporte, se tiene por demás acreditado que la empresa en cuestión no tiene vigencia desde el año 2005, y que al no existir documentación de embarque de la mercadería en el país de origen o de procedencia, tampoco se debió elaborar el Acta de Contravención Aduanera por la supuesta resistencia.

Agregó que con relación a la supuesta compulsión realizada en las Actas de Infracciones, se tiene que tanto la Administración Aduanera, como las Autoridades Regional y General de Impugnación Tributaria, realizaron una interpretación errónea de la norma que rige la presente materia, queriendo hacer ver que la importación se genera cuando la mercancía arriba a territorio nacional, conforme lo establece el art. 8 de la L.G.A., y el art. 6 de su Reglamento, concordante con el arts. 4-d) de la L. N° 843, aplicación que debe ser tomada en cuenta sólo conforme lo establece el art. 1 de la L. N° 843, de lo que se observa que la Administración Tributaria nunca llegó a demostrar que efectivamente la mercadería en cuestión fue ingresada a territorio de la Aduana Nacional para poder ser sujeta a fiscalización posterior respecto al IVA y al GA.

Mencionó respecto a la solicitud de prórroga de 10 días, que remitiéndose a la presentación del primer memorial a la Unidad de Fiscalización de la ciudad de La Paz, se tiene que ya se mencionaba que no se contaba con la documentación, y que nunca se había realizado contratos con las empresas de transporte porque eso lo realizaba la Agencia Despachante de Aduanas, y que no se contaba con más documentación sino la que fue enviada.

Finalmente señaló que la multa fue pagada, aspecto que nunca fue negado por la Administración Aduanera, que dio por bien hechas todas las actuaciones, incluyendo el pago y el recibo, además que si la Aduana hubiera aplicado el principio de verdad material, habría obtenido esa y otras informaciones que se encuentran en su poder, llegando a verificar que no existió resistencia.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda en todas sus partes, anulando y dejando sin efecto la totalidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1527/2013 de 27 de agosto y la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RSSC 006/2012 de 13 de enero, disponiendo no ha lugar al pago de ninguna supuesta obligación tributaria ni sanción determinada.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 147 a 154 fax, y 157 a 160 y vta., el original, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 155) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Señaló que corresponde indicar, respecto a la incorrecta aplicación del principio de congruencia, por no haber la resolución impugnada, respondido a los tres puntos que refirió la empresa demandante y que habrían sido reclamados en el Recurso Jerárquico, que dichos puntos no fueron impugnados en la instancia de Alzada, por lo que la instancia jerárquica en base al principio de congruencia y conforme a los arts. 198-I-e) y 211-I de la L. N° 3092, se encuentra imposibilitada de pronunciarse sobre nuevos puntos de impugnación.

Manifestó que cabe remarcar, en cuanto a la observación respecto a la ausencia de la resolución donde conste la delegación expresa a funcionarios de menor rango, que el art. 140-d) de la L. N° 3092 establece como atribuciones del Superintendente Tributario Regional (hoy Autoridad Regional de Impugnación Tributaria), seleccionar, designar, evaluar, promover y remover al personal técnico y administrativo de la Superintendencia Regional, conforme a su Reglamento Interno y al presupuesto que se le hubiera asignado, y que el art. 211-III de la misma Ley, prevé que siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal designado, conforme la estructura interna de la Superintendencia Tributaria (actualmente Autoridad General de Impugnación Tributaria), pudiendo esta autoridad, basar su resolución en dicho informe o apartarse fundadamente del mismo, por lo que el citado informe fue suscrito por el Secretario Jurídico Regional y un Profesional Jurídico, que fueron designados por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria conforme a la normativa señalada, teniendo el informe plena validez, más aun cuando fue la empresa demandante quien solicitó que la Subdirectora se aparte de la elaboración de dicho informe.

Continuó señalando que corresponde considerar que la Administración Aduanera, el 20 de julio de 2011 notificó al sujeto pasivo con la Orden de Fiscalización N° 017/2011, con alcance del GA e IVA, por las operaciones de Comercio Exterior realizadas desde la República de Brasil en las gestiones 2009 y 2010, solicitando documentación para efectuar el trabajo correspondiente, concediéndole el plazo de 5 días para

presentarla, habiendo el sujeto pasivo solicitado la ampliación del plazo que le fue concedida hasta 10 de agosto de 2011 y posteriormente hasta el 18 de agosto de 2011, evidenciándose según Acta de Infracción AN-GNFGC-006/2011, que el sujeto pasivo presentó solo 8 documentos de los 16 requeridos, por lo que de acuerdo al art. 165-e) de la L. N° 2492, concordante con el acápite de Fiscalización Aduanera, numeral 2 de la Resolución de Directorio N° 01-012-07, incurrió en la comisión de contravención aduanera por "Resistencia injustificada a ordenes o instrucciones emitidas por la Administración Aduanera conforme a los procedimientos vigentes", correspondiendo la multa de 2.000 UFV.

Refirió que conforme se evidencia en las actuaciones del proceso de fiscalización, el contribuyente presentó descargos conforme se advierte de las cartas de 18 de agosto de 2011 y 06 de septiembre de 2011, sin embargo no presentó la totalidad de la documentación solicitada, además que no justificó la inexistencia o imposibilidad de presentar la misma, toda vez que en la nota de 18 de agosto de 2011, argumentó que está trabajando en la recolección de información contable, por lo que solicitó la extensión del plazo, evidenciándose de la nota de 08 de septiembre de 2011, que pidió prórroga para presentar la documentación requerida, y si bien en la nota de 15 de septiembre de 2011, señaló que no cuenta con otra documentación que la ya ofrecida, esta fue presentada cuando ya el plazo había vencido el 18 de agosto de 2011.

Agregó que en cuanto a que no se puede considerar como resistencia la no presentación de documentos inexistentes, debiendo la Administración Aduanera a momento de exigir la presentación de documentación probar inicialmente su existencia, cabe señalar que el sujeto pasivo no argumentó ni presentó prueba que demuestre que no contaba con la documentación solicitada por la Administración Aduanera, sino por el contrario, indicó que estaba trabajando en la recolección de la misma, por lo que mal podría la Administración Aduanera deducir que éste no contaba con dicha documentación, además que conforme al art. 76 de la L. N° 2492, la carga de la prueba está en quien pretenda hacer valer sus derechos, siendo en este caso el sujeto pasivo quien debió demostrar la inexistencia de la documentación solicitada, aspecto que no se observa.

Finalmente expresó respecto a que la sanción fue cancelada, que si bien el memorial de 15 de septiembre de 2011, en el otrosí 1ro, menciona que adjunta copia del recibo de cancelación de multa por Bs 3.332.- no cursa la copia del recibo de cancelación en el expediente ni en los antecedentes administrativos para que se pueda corroborar dicho pago, y que no obstante la empresa demandante puede hacer valer el mismo ante la Administración Aduanera.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1527/2013 de 27 de agosto.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la empresa demandante, presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 210 a 212, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 213, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 216 y vta., por la que se reiteró asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 217, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 20 de julio de 2011, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional notificó a la Sociedad de Responsabilidad Limitada "H&R Tractor Repuestos", con la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 017/2011 de 14 de julio (fs. 1 a 2 del Anexo 3), para la fiscalización del Gravamen Arancelario (GA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), por las operaciones de comercio exterior realizadas desde la República de Brasil en las gestiones 2009 y 2010, solicitando que en el plazo de 5 días se remita la siguiente documentación: Contratos de Transporte de Mercancía, Inventario Inicial y Final, Kárdex valorado de la mercancía, Plan de cuentas, Estados Financieros y Complementarios auditados, Mayores contables, comprobantes contables de pago a proveedores además de documentación de respaldo, extractos de cuentas

bancarias, Contratos con proveedores de mercancías importadas y Libros de Compras y Ventas IVA, correspondientes a las referidas gestiones.

III.2.- Que el 04 y 17 de agosto de 2011, la Administración Aduanera mediante notas AN-GNFGC-DFOFC/446/11 y AN-GNFGC-DFOFC/473/11 (fs. 3 a 5 del Anexo 3), respectivamente, otorgó a la empresa H&R Tractor Repuestos SRL, prórroga para la presentación de documentos inicialmente hasta el 10 de agosto de 2011 y posteriormente hasta el 18 de agosto de 2011.

III.3.- Que el 05 de septiembre de 2011, la Administración Aduanera notificó personalmente a Hugo Antunes Waltrick con el Acta de Infracción AN-GNFGC-006/2011 de 30 de agosto (fs. 8 a 9 del Anexo 3), que señala que el Operador incumplió lo dispuesto por el num. 6, del art. 70 de la L. N° 2492, que dispone como obligación del sujeto pasivo: "Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización (...) que realice la Administración Tributaria", constituyendo una contravención aduanera de acuerdo al inciso e) del art. 186 de la L.G.A., la cual es sancionada con la multa de 2.000 UFV, conforme al Anexo 1 de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones aprobado por la Resolución Normativa de Directorio N° 01-012-07, aclarando que la cancelación de la sanción establecida, no exime al Operador de presentar la documentación solicitada.

III.4.- Que el 16 de julio de 2012, la Administración Aduanera notificó por cédula a la empresa "H&R Tractor Repuestos SRL" con la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RSSC 006/2012 de 13 de enero (fs. 11 a 12 del Anexo 3), que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por: Resistencia injustificada a órdenes o instrucciones emitidas por la Administración Aduanera conforme a los procedimientos vigentes, establecida en el Acta de Infracción AN-GNFGC-006/2011, sancionado a la empresa con la multa de 2.000 UFV.

III.5.- Que el 03 de agosto de 2012, la empresa "H&R Tractor Repuestos SRL", interpuso Recurso de Alzada (fs. 16 a 17 y vta.), contra la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RSSC 006/2012, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, que a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0391/2012 de 26 de octubre (fs. 57 a 63 del Anexo 1), confirmó la Resolución Sancionatoria impugnada, dando lugar a que la empresa recurrente interponga Recurso Jerárquico contra esta resolución de alzada (fs. 95 a 98 del Anexo 1), que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0351/2013 de 18 de marzo (fs. 143 a 149 y vta.), anulando la Resolución de Alzada, para que dicha instancia emita una nueva resolución que se fundamente en informe no emitido por la Subdirectora Regional de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria.

III.6.- Que el 03 de junio de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0443/2013 (fs. 168 a 174 y vta. del Anexo 1), que confirmó la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RSSC-006/2012, dando lugar a que la empresa "H&R Tractor Repuestos SRL", interponga Recurso Jerárquico en contra de esta última resolución de Alzada (fs. 190 a 195 del Anexo 3), que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1527/2013 de 27 de agosto (fs. 218 a 227 y vta. del Anexo 2, y fs. 80 a 89 y vta. del expediente), la cual confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0443/2013 de 3 de junio.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la Litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si la autoridad demandada infringió el principio de congruencia al no pronunciarse sobre todos los puntos que fueron reclamados en el recurso jerárquico, puesto que a criterio de la empresa demandante debió aplicar el principio de verdad material; 2) Si es evidente que no existe una resolución de delegación expresa que hubiera permitido que funcionarios de menor rango emitan el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0443/2013; 3) Si la empresa demandante incurrió en la contravención de resistencia injustificada a órdenes o instrucciones emitidas por la Administración Aduanera conforme a los procedimientos vigentes; y 4) Si corresponde aceptar el pago efectivo de la sanción, puesto que la autoridad demandada no observó ni negó dicha cancelación, dando por bien hechas todas las actuaciones.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración a la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, esta Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

V.2.- Respecto al primer punto de controversia 1), se advierte que la empresa demandante en su Recurso Jerárquico reclamó como agravios: a) Que su representada no se encontraba registrada como usuario de Zona Franca según informe del concesionario de Zona Franca, por lo que no le alcanzaría la Resolución de Directorio N° 01-012-07; b) Que los MIC que son del año 2009 remitidos por la Empresa de Transporte ER y Chaco Sur, son diferentes a los MIC remitidos por la Receita Federal de Brasil; y c) Que el Viceministro de Transporte el 01 de septiembre de 2011, indicó que las empresas de transporte no operan desde el año 2005 y que no han solicitado ningún trámite para la extensión de tarjetas de operaciones; siendo preciso señalar que, respecto al principio de congruencia el Tribunal Constitucional ha establecido en la Sentencia Constitucional N° 1312/2003-R de 09 de septiembre, la siguiente doctrina jurisprudencial:

"(...) resulta menester referirnos a los alcances del principio de congruencia, que cobra relevancia en cualquier naturaleza de proceso, en especial en materia penal, pues este marca el ámbito en el que la parte querellante va a aportar sus pruebas tomando como base los delitos que denuncia, como también delimitaba el campo de acción en el que el juzgador va a dirigir el proceso y finalmente señala también de la misma forma que en ese marco ha de asumir defensa el imputado o procesado, siendo por tanto como se dijo de mucha importancia en

especial para este último sujeto procesal, que a tiempo de asumir defensa se le haga conocer por qué delito se le está juzgando, de manera que sobre esa acusación él pueda desvirtuar la misma, alegando, proponiendo pruebas y participando en la práctica probatoria y en los debates, para lo que resulta obvio, que necesariamente debía conocer con antelación suficiente los delitos que se le acusaban, sin que la sentencia posteriormente pueda condenarle por algo de lo que antes no se acusó y respecto de lo cual consiguientemente no pudo articular su estrategia exigida, como le garantizaba la Ley".

"(...) ello, supone necesariamente que la acusación ha de ser precisa y clara respecto del hecho y delito por el que se formula y la sentencia ha de ser congruente con tal acusación sin introducir ningún elemento nuevo del que no hubiera existido antes posibilidad de defenderse; sin embargo, es conveniente puntualizar que ello no supone que todos los elementos contenidos en la acusación sean igualmente vinculantes para el Tribunal de Justicia, sino que sólo dos tienen eficacia delimitadora del objeto del proceso y en consecuencia capacidad para vincular al juzgador; el hecho por el que se acusa, es decir el conjunto de elementos fácticos de los que ha de depender la específica responsabilidad penal que se acusa; de modo que el tribunal no puede introducir en la sentencia ningún hecho en perjuicio del reo que antes no figurase en la acusación y el otro elemento vinculante para el tribunal es la calificación jurídica hecha por la acusación, de modo que el tribunal no puede condenar por un delito distinto, ni se puede apreciar un grado de participación más grave, ni apreciar una circunstancia de agravación no pedida, salvo supuestos de homogeneidad entre lo solicitado por los acusadores y lo recogido por el tribunal, que supongan tal semejanza que impida la posibilidad de indefensión, porque todos los puntos de la sentencia pudieron ser debatidos al haber sido contenidos en la acusación."

Doctrina jurisprudencial que si bien ha sido expresada en un recurso de hábeas corpus y con referencia a la aplicación del citado principio en los procesos penales, es también válida para exponer los fundamentos esenciales del principio de congruencia en los procesos administrativos, pues estos, forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas.

Establecido el referente jurisprudencial anterior, así como de la revisión de los antecedentes, es necesario considerar que la Administración Aduanera en el proceso sancionatorio, tuvo como pretensión procesal, la aplicación de una sanción o calificación jurídica de un hecho concreto, que consideró como resistencia injustificada a órdenes o instrucciones emitidas por la Administración Aduanera conforme a los procedimientos vigentes; en consecuencia, al existir controversia entre la empresa demandante y la Administración Aduanera, correspondía a dicha empresa, hacer conocer todos los agravios o reclamos que consideraba lesivos a sus intereses, debidamente fundamentados en sus recursos de Alzada y Jerárquico. Así, en el presente caso, se advierte que la empresa demandante, no reclamó en su momento los agravios señalados en los incs. a), b) y c), es decir en su recurso de alzada, por lo que conforme al art. 198-I-e) de la L. N° 2492, que dispone: "(Forma de Interposición de los Recursos). I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: e) Los fundamentos de hecho y/o derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide", así como también por el art. 211-III de la misma Ley, que señala expresamente: "(...) las resoluciones deberán sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado"; se colige, que no es evidente que se hubiera vulnerado el principio de congruencia como se afirma en la empresa demandante, toda vez que la instancia jerárquica señaló correctamente que no podía emitir pronunciamiento alguno sobre aspectos que no hubieran sido reclamados en la instancia de Alzada, de lo que se concluye que dicho criterio fue adecuado, aclarando que este Tribunal Supremo de Justicia, tampoco puede ingresar al análisis de reclamos que no fueron resueltos en instancias anteriores, ya que como se indicó líneas arriba, se debe realizar el control de legalidad sobre los puntos resueltos por el inferior, aclarando que de ingresar a resolver puntos que no fueron reclamados en su oportunidad se estaría vulnerando el principio de congruencia, no siendo aplicable el principio de verdad material en este reclamo como equivocadamente refirió la empresa demandante.

V.3.- Respecto al segundo punto controvertido 2), se debe tener presente que el art. 140-d) de la L. N° 3092, establece: "(Atribuciones y Funciones de los Superintendentes Tributarios Regionales). Los Superintendentes Tributarios Regionales tienen las siguientes atribuciones y funciones: d) Seleccionar, designar, evaluar, promover y remover al personal técnico y administrativo de la Superintendencia Tributaria Regional, conforme a su reglamento interno y al presupuesto que se le hubiera asignado", por su lado el art. 211-III de la misma ley, dispone: "(...) siempre constará en el expediente el correspondiente informe técnico jurídico elaborado por el personal técnico designado conforme a la estructura interna de la Superintendencia, pudiendo el Superintendente Tributario basar su resolución en este informe o apartarse fundamentadamente del mismo".

Bajo dicha normativa, se evidencia que el Informe Jurídico ARIT/SCZ/ITJ 0443/2013 de 29 de mayo (fs. 163 a 167 y vta. del Anexo 1), fue emitido por funcionarios de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, los cuales fueron designados por la Autoridad Superior, mismo que fue base para la emisión de la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0443/2013, no existiendo normativa alguna que exija como acusa la empresa demandante, designación expresa para la elaboración de informes, siendo clara la L. N° 2492, cuando en su art. 140 inciso d), señala que son atribuciones de la Autoridad Tributaria el designar personal técnico administrativo, conforme a su reglamento, por lo que no se evidencia que habría existido perjuicio alguno a la empresa demandante con la emisión del informe referido, siendo correcto el criterio de la autoridad demandada al señalar que no existe ningún vicio de nulidad que cause trascendencia, no mereciendo este reclamo mayor análisis, consecuentemente es improcedente.

V.4.- Con relación al tercer 3) agravio identificado, en el que la empresa demandante acusó que no puede confundirse la no existencia de documentación con la resistencia a su presentación, y que la Aduana debió probar previamente a solicitar la documentación, la existencia de la misma conforme a la carga de la prueba, es necesario precisar previamente, que sobre las obligaciones en materia tributaria, el ordenamiento jurídico boliviano ha establecido que el incumplimiento de las obligaciones administrativas establecidas en el Cód. Trib. Boliviano, Leyes Impositivas, DD.SS. Nos. y Resoluciones Normativas de Directorio, constituyen incumplimiento a deberes formales; ante tal incumplimiento y de conformidad a lo preceptuado por los arts. 148, 158, 160 y 162 de la L. N° 2492, la Administración Aduanera, a través de los procedimientos regulatorios, tiene la facultad de establecer los alcances de las contravenciones tributarias, en este caso de las

contravenciones aduaneras, clasificándolas y detallando los deberes formales de los sujetos pasivos o terceros responsables, definiendo las sanciones para cada una de las formas de incumplimiento de deberes formales, así como definir los procedimientos sancionatorios, en ese sentido el art. 162-I de la L. N° 2492, establece que: "El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento a la Vivienda (50 UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria".

En ese sentido, el art. 70-6 de la L. N° 2492, señala que: "(Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 6. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones", asimismo el art. 71-I de la misma Ley establece: "(Obligación de Informar). Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria", por otro lado el art. 186-e) de la L.G.A., dispone: "Comete contravención aduanera quien en el desarrollo de una operación o gestión aduanera incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente Ley y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros. Las contravenciones aduaneras son las siguientes: e) La resistencia a órdenes e instrucciones emitidas por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera, a los transportadores internacionales de mercancía, a propietarios de mercancías y consignatarios de las mismas y a operadores de comercio exterior".

Asimismo se evidencia que la Administración Aduanera emitió el Anexo de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones, aprobado a través de la Resolución de Directorio N° 01-012-07 de 4 de octubre, estableciendo como contravención la resistencia injustificada a órdenes o instrucciones emitidas por la Administración Aduanera, conforme a los procedimientos, en su título Fiscalización Aduanera, num. 2, siendo su incumplimiento sancionado con la multa de 2.000 UFV.

En ese contexto, de la revisión de los antecedentes, se advierte que la Administración Aduanera notificó el 20 de julio de 2011 a la empresa demandante con la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 017/2011, y posteriormente el 05 de septiembre de 2011 con el Acta de Infracción AN-GNFGC-006/2011 (fs. 1 a 2 y 6 del Anexo 3), por incumplimiento de lo dispuesto en el art. 70-6 de la L. N° 2492, sancionando a la empresa con la multa de 2.000 UFV conforme al Anexo 1 de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones, aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-012-07, notificando finalmente a la empresa con la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RSSC 006/2012 de 13 de enero (fs. 11 a 12 del Anexo 3), donde se declaró probada la comisión de la contravención aduanera.

De lo relatado, se evidencia que a través de la Orden de Fiscalización N° 017/2011, se solicitó documentación a la empresa demandante en el plazo de 5 días, hasta el 27 de julio de 2011, siendo este plazo a solicitud de la empresa prorrogado hasta el 18 de agosto de 2011, dentro el cual, conforme al Acta de Infracción AN-GNFGC-006/2011, la empresa fiscalizada solo presentó parte de la documentación solicitada, evidenciándose concretamente 8 documentos de los 16 solicitados, de donde se advierte que la empresa demandante incurrió claramente en la contravención aduanera de resistencia injustificada a ordenes o instrucciones emitidas por la Administración Aduanera conforme a los procedimientos vigentes, criterio que fue correctamente establecido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir su resolución, siendo preciso aclarar que, la nota de 18 de agosto de 2011, demostró que la empresa demandante se encontraba recolectando los documentos que le fueron solicitados, y no así la inexistencia de los mismos, por lo que al no justificar su no presentación, incurrió en la contravención aduanera referida, no siendo procedente este reclamo, puesto que la carga probatoria que dispone el art. 76 de la L. N° 2492, debió correr por parte de la empresa demandante.

V.5.- Finalmente, sobre el punto controvertido 4), que trata respecto a la aceptación del pago efectivo de la sanción, puesto que a criterio de la empresa demandante la autoridad demandada no habría negado dicha cancelación, dando por bien hechas todas las actuaciones, se tiene que la empresa demandante si bien anunció que habría cancelado la multa, conforme lo señalado por la autoridad demandada, así como de la revisión de los antecedentes administrativos, se advierte que no cursa documento alguno que demuestre el referido pago de la multa, consecuentemente este reclamo es impertinente y no merece mayor pronunciamiento.

V.6.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Empresa "H&R Tractor Repuestos SRL", y consiguientemente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituyen el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que la autoridad demandada interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 92 a 101 y vta., interpuesta por Hugo Antunez Waltrick, en su calidad de Gerente General de la Sociedad de Responsabilidad Limitada "H&R Tractor Repuestos", contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1527/2013 de 27 de agosto.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



217

**Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 37 a 39 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto (fs. 21 a 36), el memorial de contestación de fs. 81 a 84 y vta., la réplica de fs. 106 a 107 y vta., la dúplica de fs. 111 y vta., el apersonamiento del tercero interesado a través del memorial de fs. 116 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0466-12 de 10 de octubre (fs. 1 a 2), se apersonó por memorial de fs. 37 a 39 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 70 de la L. N° 2341, en los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., aplicables supletoriamente por disposición del num. 2 del art. 74 de la L. N° 2492 y en mérito a la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto.

Expresó que la Administración Tributaria inició proceso sancionador en contra de contribuyente, Saúl Roque Torres Sánchez, emitiéndose el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0003274-12 de 10 de septiembre, notificado personalmente al sujeto pasivo el 18 de septiembre de 2012, otorgándosele el plazo de 20 días para presentar sus descargos.

Que, posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre y que fue notificada el 31 de diciembre de 2012, en virtud de lo cual el contribuyente presentó recurso de alzada, que fue resuelto mediante la Resolución ARIT-SCZ/RA 0284/2013 de 26 de abril, confirmando en su totalidad la resolución sancionatoria; que a continuación dedujo recurso jerárquico, y fue resuelto a través de la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, decidiendo revocar totalmente la pronunciada en alzada, dejando en consecuencia, sin efecto ni valor legal la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre, argumentando que ya se había cobrado previamente al contribuyente la sanción por el no pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) por la gestión 2008 y que a través de la resolución sancionatoria dejada sin efecto, se estaría cobrando nuevamente dicha sanción.

I.2.- Hizo referencia a los deberes formales y su incumplimiento, precisando que se trata de conductas independientes de la obligación tributaria y que comete contravención, quien por acción u omisión no acate las normas que establecen dichos deberes formales, sujetándose en consecuencia a sus sanciones.

I.3.- Citó el num. 1 del art. 70 de la L. N° 2492, para luego referir que se inició el procedimiento sancionador contra el contribuyente, debido a que no pagó el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a la gestión 2008, constituyendo la sanción en este caso, el equivalente al 100% del tributo omitido y que según la propia declaración jurada del sujeto pasivo, es de Bs 41.989.- tal como se establece en la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12.

Agregó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria efectuó una errónea interpretación del proceso y de la prueba aportada por el contribuyente, derivada de las facilidades de pago que solicitó el contribuyente, además de la resolución determinativa que fue presentada como prueba durante la sustanciación del recurso jerárquico, según la siguiente puntualización:

a.- Que se evidenció que el contribuyente no está pagando, de acuerdo con la resolución administrativa que autorizó el plan de pagos solicitado, la multa por omisión de pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) por la gestión 2008, pues del contenido de la resolución administrativa se establece que el contribuyente solo se acogió al plan de pagos por la deuda tributaria, pero no en cuanto a la sanción; error que se verificará de la compulsas y análisis del caso.

b.- Que según la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la resolución determinativa a que se hizo referencia, se halla acogida a facilidades de pago de acuerdo con la resolución administrativa que autorizó dicho plan; que sin embargo ello es falso, ya que es la resolución

sancionatoria el documento legal y vigente sobre el que se está cobrando la sanción por omisión de pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondiente a la gestión 2008, con lo que queda demostrado el error.

c.- Que la supuesta rectificación, en relación con el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por la gestión 2008, no fue autorizada por la Administración Tributaria mediante resolución administrativa como prevé el D.S. N° 27310.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Acusó el incumplimiento del art. 76 de la L. N° 2492 y del art. 4 de la L. N° 2341, argumentando que el contribuyente debió demostrar que la Administración Tributaria le estaba cobrando dos veces la sanción por omisión de pago del IUE correspondiente a la gestión 2008 lo que no sucedió, porque como señalara anteriormente, la multa por omisión de pago no se encuentra inmersa en la Resolución Administrativa que autorizó el plan de pagos.

Insistió en que esa es la razón por la que la autoridad jerárquica incumplió lo dispuesto por el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, citando al respecto la S.C. N° 1724/2010-R de 25 de octubre.

Que en consecuencia, el demandante no demostró los hechos que sustenten la vulneración de los derechos invocados; y por otra parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria no aplicó el principio de verdad material, amparándose la emisión de la resolución impugnada, en pruebas que no demuestran la veracidad de los hechos, no siendo evidente que se esté cobrando dos veces por un mismo concepto.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque totalmente la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que subsanada la observación de fs. 44, por providencia de fs. 49 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, John Gastón Flores Chambi, en el domicilio ubicado en la calle Cañada Strongest N° 255, Edificio Mishima, Departamento Suit 4, Zona/Barrio Los Fortines UV. 104, Mza. 009, Dist. 1 de la ciudad de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 11 de abril de 2014 como consta a fs. 65, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 66 y recibida según cargo de la vta., disponiéndose por providencia de fs. 67, su arribo al expediente, con noticia contraria.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. a 81 a 84 y vta., fue providenciado a fs. 86, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 79), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Inicialmente precisó que las declaraciones juradas deben ser presentadas en el plazo dispuesto al efecto y que el pago del impuesto auto determinado extingue la obligación tributaria, de manera tal que solo cuando existe un saldo no pagado a favor del fisco, se configura la contravención de omisión de pago, respecto del saldo deudor.

Que por otra parte, siempre que exista variación sustancial en los datos de la declaración jurada, que originen un nuevo saldo a favor del fisco, la declaración jurada puede ser rectificadas por el propio contribuyente o por la Administración Tributaria, a través de un proceso de verificación, tomando en cuenta los pagos realizados.

Que, del mismo modo, la aceptación de la solicitud de un plan de facilidades de pago, constituye sustitución del Título de Ejecución Tributaria, de acuerdo con lo que dispone el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0042-05 de 25 de noviembre.

II.2.- Que en el presente caso, el contribuyente presentó su declaración jurada del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), Form. 510-IUE-CTBTES con N° de Orden 7031541758, correspondiente a la gestión 2008, determinando un impuesto de Bs 83.977.- y que de acuerdo con el inc. c) del art. 3 del D.S. N° 24051, se imputó el crédito fiscal contenido en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes recibidos por la compra de bienes y servicios, por el 50% del impuesto determinado que alcanza a Bs 41.988.- quedando como saldo definitivo a favor del fisco el importe de Bs 41.989.- habiendo cancelado parcialmente la suma de Bs 5.000.- en la misma declaración jurada original.

Posteriormente, el 24 de marzo de 2011, mediante Form. 1000 con N° de Orden 7033279774, el contribuyente pagó en efectivo la suma de Bs 26.487.- que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses, aplicando el mismo a la declaración jurada con N° de Orden 7031541758, es decir, la que fue presentada inicialmente.

Más adelante, el 26 de octubre de 2012, el contribuyente presentó declaración jurada rectificatoria, la que sobre la base del impuesto determinado en la declaración jurada original, de Bs 83.977,- redujo el crédito fiscal de sus compras a Bs 22.083,- y consignó como pagos a cuenta la suma de Bs 41.989,- estableciendo en consecuencia un saldo a favor del fisco de Bs 19.905.

II.3.- Indicó que el procedimiento sancionador fue iniciado con la notificación del Auto Inicial de Sumario Contravencional, el 18 de septiembre de 2012 y concluido con la resolución sancionatoria, notificada el 31 de diciembre de 2012.

Aclaró que entre los antecedentes administrativos, no existe documentación que permita verificar la fecha de notificación con el inicio de la ejecución tributaria, respecto del impuesto no pagado en la declaración jurada original, determinándose que los pagos efectuados por el contribuyente, se efectivizaron antes del inicio del procedimiento sancionador en un total de Bs 28.485,- y en la rectificatoria, la suma de Bs 13.504,- que según el contribuyente surgiría del pago en demasía del IUE por la gestión 2007 y habría sido imputado a la gestión 2008 a través de los formularios 489 y 490, referidos a correcciones de errores materiales.

II.4.- Hizo referencia a las RR.DD. Nos. 17-0002339-12 y 17-0002223-12 emitidas por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, como resultado del proceso de verificación del crédito fiscal IVA, correspondiente a los períodos enero a diciembre de 2008 y la verificación específica del IUE por la gestión 2008, prueba que de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 81, 215 y 217 del Cód. Trib. Boliviano, correspondía ser valorada por la instancia jerárquica.

Agregó que de acuerdo con el parág. III del art. 104 de la L. N° 2492, habiendo sido presentada la declaración jurada rectificatoria dentro del proceso de verificación, los datos expuestos en la misma tuvieron que ser aprobados por la Administración Tributaria en virtud a las amplias facultades conferidas por el art. 66 de la L. N° 2492.

Que cursa en el expediente la R.A. N° 20-00001413-12 de 03 de enero, que aceptó la solicitud de plan de pagos presentada por Saúl Roque Torres Sánchez, indicando que la misma constituye un reconocimiento expreso y voluntario de adeudos tributarios por parte del contribuyente.

II.5.- Respecto de la contravención por omisión de pago, remarcó que la referida resolución establece que en caso de incumplimiento, se considerará como deuda el saldo no pagado, debiendo calcularse la sanción -cuando corresponda- según las previsiones de los arts. 165 de la L. N° 2492, así como 8 y 42 del D.S. N° 27310.

Que, toda vez que el nuevo saldo a favor del fisco se encuentra incluido en un plan de facilidades de pago, no correspondía el inicio de un proceso sancionador de manera separada; que lo contrario evidentemente significa cobrar doble sanción, vulnerando el principio non bis in ídem.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la endeble demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 106-107 y vta., a través del cual se reiteraron los argumentos expresados en la demanda y que fue providenciado a fs. 109, admitiéndose la personería de apersonándose Mayra Ninoshka Mercado Michel en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0084-14 de 12 de febrero, (fs. 99) y teniéndose por presentada la réplica, se corrió en traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado a fs. 111 y vta., en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 112, se ordenó su reserva hasta la devolución de la orden instruida, debidamente diligencia al tercero interesado.

Presentado el memorial de fs. 116 por Saúl Roque Torres Sánchez, fue providenciado a fs. 117, disponiéndose su notificación tácita en condición de tercero interesado, mutándose el nombre de John Gastón Flores Chambi, del proveído de fs. 49, por el correcto de Saúl Roque Torres Sánchez, quedando incólume en todo lo demás.

Finalmente, apersonado Wilson José Encinas Vidal por memorial de fs. 121, por providencia de fs. 122 se admitió el apersonamiento en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0299-15 de 03 de junio y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional AISC N° 25-0003274-12 de 10 de septiembre y fue notificado personalmente el 18 de septiembre de 2012 (fs. 5 a 7, Anexo 3).

A través de dicho Auto se resolvió iniciar sumario contravencional contra Saúl Roque Torres Sánchez, con NIT 2336407014, al haberse evidenciado que no realizó el pago de la deuda tributaria por él mismo determinada, después de haber sido notificado con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 4618/2012, emergente de la declaración jurada F-510, con Número de Orden 7031541758, por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por el período fiscal diciembre 2008, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y en el art. 42 del D.S. N° 27310, cuya sanción corresponde al 100% del tributo omitido, concediéndole el plazo de 20 días para presentar sus descargos.

III.2.- Que, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre, en cuyo último párrafo del primer considerando, indica: "...el contribuyente no presentó descargo alguno dentro del término establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano (...) como tampoco realizó el pago total de la sanción (...) por lo que corresponde proseguir con la emisión de la Resolución Sancionatoria..."

La referida resolución sancionatoria, cuya copia cursa de fs. 8 a 10 del Anexo 3, fue notificada por cédula el 31 de diciembre de 2012, luego de cumplir con las previsiones legales a efecto de esta modalidad de notificación, como consta por las literales de fs. 11 a 14 del mismo Anexo.

A través de este acto administrativo, se determinó sancionar al contribuyente por haber incurrido en la contravención de omisión de pago por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por el período diciembre de 2008, con el equivalente al 100% del tributo omitido, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 165 de la L. N° 2492 y por el art. 42 del D.S. N° 27310, en la suma de Bs 41.989.

III.3.- Interpuesto recurso de alzada por el contribuyente como consta de fs. 55 a 63 del Anexo 1, éste fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0284/2013 de 26 de abril (fs. 169 177 y vta., Anexo 1), determinando confirmar la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre.

III.4.- Como consecuencia de lo anterior, Saúl Roque Torres Sánchez dedujo recurso jerárquico impugnando la resolución pronunciada en alzada, como consta por las literales de fs. 253 a 270 del Anexo 2, habiendo sido resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto (fs. 304 a 319, Anexo 2), decidiendo revocar totalmente la resolución de alzada, dejando en consecuencia, sin efecto ni valor legal la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de diciembre, pronunciada por la Administración Tributaria.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, incumplió el art. 76 de la L. N° 2492 y el art. 4 de la L. N° 2341, bajo el argumento que no correspondía el inicio del proceso sancionador de manera separada, ya que implica cobrar doble sanción, vulnerando el principio non bis in idem.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Inicialmente debe tenerse presente que el caso en análisis corresponde a la aplicación de un procedimiento sancionatorio, derivado de la supuesta omisión de pago por el contribuyente, del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE); es decir, que se trata de un procedimiento administrativo sancionador.

Respecto de lo anterior, cabe recordar que la jurisprudencia constitucional se ha expresado sobre el particular, a través de la S.C. N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre otras, indicando: "El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: 'Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal.' (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159)."

El art. 76 de la L. N° 2492, dispone: “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.”

Por su parte, el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, como uno de los principios que rige la actividad administrativa, determina: “La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil.”

De acuerdo con la glosa jurisprudencial y normativa precedente, tomando en cuenta la previsión del art. 76 de la L. N° 2492 y siendo que se trata de la imposición de una sanción, no es al contribuyente a quien corresponde probar los hechos, sino a quien acusa, que en este caso es la Administración Tributaria.

Dos principios deben ser recordados en relación con lo anterior, el de presunción de inocencia y el de igualdad de las partes en el proceso. Es decir, que la Administración Tributaria debe considerar la disposición del art. 116 de la C.P.E., así como el parágrafo I del art. 180 de la referida Norma Fundamental.

Es por ello que el art. 76 de la L. N° 2492, indica: “...quien pretenda hacer valer sus derechos...”; es decir, una u otra parte dentro del proceso, pues de otro modo, en el sentido pretendido por la Administración Tributaria, la previsión legal tendría que disponer que se trate específicamente, del contribuyente o el sujeto pasivo que pretenda hacer valer sus derechos.

En cuanto a la aplicación del principio de verdad material, la S.C. N° 427/2010-R de 28 de junio, entre otras, señala: “El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones”.

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que son un fiel reflejo de lo que fueron los hechos, existiendo la necesaria coherencia, que genera convicción y permite aplicar el principio de verdad material; es decir, que no debe partirse de la premisa sobre la existencia de oposición entre verdad formal y verdad material, sino más al contrario, que se trata de una función complementaria entre ambos conceptos.

V.2.- En el caso concreto, de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que el 30 de abril de 2009, a través del Form. 510, con Número de Orden 7031541758 (fs. 1, Anexo 3), el contribuyente determinó un saldo a favor del fisco, por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas, correspondiente al período diciembre de 2008. Posteriormente, el 24 de marzo de 2011, por medio del Form. 1000, con Número de Orden 7033279774 (fs. 2, Anexo 3), el contribuyente realizó un pago adicional por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas. Finalmente, el 26 de octubre de 2012, mediante Form. 510, con Número de Orden 7037509963 (fs. 4, Anexo 3), el contribuyente rectificó el Form. 510 con Número de Orden 7031541758.

Por otra parte, cursan de fs. 73 a 80 del Anexo 1, la R.D. N° 17-0002339-12 de 31 de diciembre, cuyo alcance fue la verificación del crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las facturas declaradas por el contribuyente en los períodos enero a diciembre de 2008; y la R.D. N° 17-0002223-12 de 31 de diciembre, cuyo alcance fue la verificación específica del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente al período diciembre de 2008.

En las referidas resoluciones determinativas, se señaló que el contribuyente, a efecto de acogerse a un plan de facilidades de pago, el “...30 de octubre de 2012, efectuó el pago de Bs 30.013.00.- (...) con Boleta F-1000 N° 7037514187, equivalente al 15% de la Deuda, como cuota inicial y Bs 42.518.00.- (...) correspondiente al 25% por concepto de garantías...”

Del mismo modo, la parte resolutive de las resoluciones determinativas a que se hizo referencia, cuyo contenido es el mismo, señalan:

“Primero.- Conforme lo prescrito en el Art. 169-II, del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492, se establece la inexistencia de la deuda tributaria, la sanción correspondiente y la multa por Incumplimiento a Deberes Formales, determinada en contra de la (sic) contribuyente Torres Sánchez Saúl Roque con NIT 2336407014, en vista de que el mismo conformó el total determinado por el departamento de Fiscalización, correspondiente a la Orden de Verificación Externa N° 0011OVE00238.”

“Segundo.- A efectos de la calificación de la conducta del contribuyente, las omisiones detectadas se adecuan al ilícito tributario de Omisión de Pago, en el marco de lo previsto en los arts. 148, 160-3 y 165 de la L. N° 2492, vigente a la fecha del hecho generador...”

“Tercero.- Notifíquese al contribuyente Torres Sánchez Saúl Roque con NIT 2336407014, (...) declarando extinguida la deuda tributaria.” (El subrayado es añadido).

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria emitió la R.A. N° 20-0000113-13 de 30 de enero, resolviendo aceptar la solicitud de facilidades de plan de pagos presentada por Torres Sánchez Saúl Roque con NIT 2336407014, en 36 cuotas, descontando el pago inicial equivalente al 15% del adeudo total.

El art. cuarto de la resolución citada, establece que: “...en caso de incumplimiento se considerará como deuda el saldo no pagado de la facilidad, debiendo calcularse la sanción (cuando corresponda) según las previsiones de los arts. 165 del Cód. Trib. y los arts. 8 y 42 del D.S. N° 27310 como contravención de omisión de pago, sancionando con una multa del 100% del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento...”

En consecuencia, efectuada la verificación del crédito fiscal derivado del IVA por los períodos enero a diciembre de 2008 y del cumplimiento en el pago del IUE por el período diciembre de 2008, se emitieron las resoluciones determinativas correspondientes y la autorización al contribuyente, quien se acogió a un plan de facilidades de pago, a través de cuyos documentos se declaró la inexistencia de la deuda tributaria, la sanción y la multa por incumplimiento de deberes formales, declarando extinguida la deuda tributaria.

Por ello, se autorizó al sujeto pasivo, el depósito inicial correspondiente al 15% del total de la obligación tributaria y el pago del saldo en 36 cuotas mensuales, determinando que se calculará la sanción (cuando corresponda); es decir, si se produjera el incumplimiento al plan de facilidades de pago.

Se entiende que en el proceso de verificación efectuado por la Administración Tributaria y al haber emitido las RR.DD. Nos. 17-0002339-12 y 17-0002223-12, ambas de 31 de diciembre, además de la emisión de la R.A. N° 20-0000113-13 de 30 de enero, que aceptó el plan de facilidades de pago, la Administración Tributaria ejerció las amplias facultades que le reconocen los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492 y específicamente en relación con los arts. 103 y 104 de la misma, pues los pagos efectuados por el contribuyente de acuerdo con las literales de fs. 1, 2 y 4 del Anexo 3, consistentes en un depósito de Bs 5.000.- inicialmente, Bs 23.485,- posteriormente y finalmente la rectificación efectuada, correspondiente al pago del IUE en demasía por la gestión 2007, equivalente a Bs 13.504.- hacen un total de Bs 41.989,- y que de acuerdo a la relación desarrollada al empezar el punto V.2.- de la presente sentencia, fueron efectuados antes del inicio del procedimiento sancionador; pagos y rectificación que fueron o tuvieron que haber sido validados o aprobados por la Administración Tributaria. Cuando menos eso es lo que se entiende de la lectura del art. cuarto de la Resolución Administrativa N° 20-0000113-13 de 30 de enero.

Finalmente, se reitera que siendo que en este caso es la Administración Tributaria la que imputa o atribuye una conducta al sujeto pasivo en relación con la omisión de pago de tributos y la imposición de una sanción, es a ella, a la Administración Tributaria a quien compete demostrar que no es evidente que se produzca o se vaya a producir la duplicidad de cobro por un mismo concepto.

V.3.- Por las razones señaladas y tomando en cuenta que los detallados precedentemente son los hechos que fueron valorados por la Autoridad Jerárquica sobre la base de las pruebas producidas por la propia Administración Tributaria que según afirma la demandante no demuestran la veracidad de los hechos, desconociendo sus propios actos, no se encuentra que sea evidente que se haya producido la vulneración del principio de verdad material.

Adicionalmente, no basta con sostener que la autoridad demandada no aplicó el principio de verdad material, sino que el demandante tiene la carga procesal de argumentar el cómo, por qué y de qué manera se produjo la vulneración que acusa, además de proponer la interpretación que considera correcta, lo que en el caso de autos no sucedió.

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1434/2013 de 13 de agosto, revocando totalmente la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la Administración Tributaria impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración del art. 76 de la L. N° 2492, carga de la prueba, y del inciso d) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, principio de verdad material, como efecto de la revocatoria total de la resolución pronunciada en alzada, dejando en consecuencia sin efecto ni valor legal la Resolución Sancionatoria N° 18-0005446-12 de 27 de octubre.

Sin embargo, al emitir la R.A. N° 20-0000113-13 de 30 de enero, que aceptó el plan de facilidades de pago, la Administración Tributaria ejerció las amplias facultades que le reconocen los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, y específicamente en relación con los arts. 103 y 104 de la misma, pues los pagos realizados por el contribuyente, de acuerdo con el análisis y fundamentación precedente, fueron efectuados antes del inicio del procedimiento sancionador; pagos y rectificación que fueron o tuvieron que haber sido validados o aprobados por la Administración Tributaria. Cuando menos eso es lo que se entiende de la lectura del art. cuarto de la Resolución Administrativa N° 20-0000113-13 de 30 de enero.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de la interpretación y aplicación de la jurisprudencia constitucional citada, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 37 a 39 y vta., interpuesta por Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1434/2013 de 13 de agosto, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



218

Elizabeth Moreno Toledo c/ Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 75 a 79 vta., interpuesta por Elizabeth Moreno Toledo, impugnando la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, pronunciada por Daniel Santalla Tórrez en su condición de Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, la respuesta de la autoridad demandada cursante de fs. 122 a 125 de obrados y, demás antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.-

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Fue funcionaria del Ministerio de Hacienda -hoy de Economía y Finanzas Públicas- desde el 25 de agosto de 1983 hasta octubre de 1988; posteriormente el 3 de junio de 1996, fue reincorporada en el cargo de Analista, dependiente de la subsecretaría de presupuesto, de acuerdo a Resolución Secretarial N° 508/96, acta de posesión e ítem N° 3069 y, más adelante, por R.A. SSC-041/02 de 4 de diciembre de 2002, fue incorporada a la carrera administrativa conforme al art. 70 de la Ley del Estatuto del Funcionario Público, en el cargo de Analista II con un haber básico de Bs 6.000.-

Por memorándum 304 de 3 de abril de 2006, fue promocionada al cargo de Profesional VIII con un haber básico de Bs 7.000.-, para desempeñar funciones en la Unidad Social, Defensa y Seguridad de la Dirección General de Presupuesto, dependiente del Viceministerio de Presupuesto y Contaduría del Ministerio de Hacienda -hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas-. Según el certificado de Calificación de Años de Servicio (CAS) 26216/2013 dependiente del Viceministerio del Tesoro y Crédito Público del citado Ministerio, de abril de 2009 el haber básico era de Bs 10.000.-, con el cargo de Profesional VIII, mucho antes de ser designada como responsable I.

A partir del memorándum de 30 de junio de 2010, fue promocionada al cargo de Responsable I de la nueva Unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y entidades descentralizadas con carácter interino por un periodo de 90 días, con un haber básico de Bs 10.000.-; refiere que la referida promoción fue aprobada por el propio Ministro de Economía y Finanzas Públicas mediante R.M. N° 204 de 30 de julio de 2010. La R.A. N° 159 de 30 de julio de 2010, que aprobó la nueva planilla presupuestaria de la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria, Dirección General de Sistemas de Gestión de Información Fiscal y Dirección General de Administración y Finanzas Territoriales dependientes de los Viceministerios de Presupuesto y Contabilidad Fiscal y del Tesoro y Crédito Público muestran que le correspondió el ítem 34004 como Responsable I.

Durante casi tres años vino cumpliendo el referido cargo, recibiendo inclusive calificaciones óptimas en las evaluaciones realizadas a los funcionarios así como memorándums de felicitación; sin embargo, por informe MEFP/VPCF/DGPGP/INF N° 003/10 de 30 de julio de 2010, una vez realizada la evaluación de empeño individual de las servidoras y los servidores públicos, propusieron replantear algunos niveles operativos y efectuar la reasignación de ítems con el objetivo de optimizar los recursos humanos y el rendimiento personal. Es así, -refiere- que por memorándum N° 058 de 15 de abril de 2013, le comunicaron que de acuerdo al Informe MEFP/DGAA/URH N° 064/2013 la Dirección General de Asuntos Administrativos y la Unidad de Recursos Humanos, a partir del 1 de mayo de 2013, sería reasignada para desempeñar funciones en la Unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y entidades descentralizadas, al puesto en el que fue incorporada a la carrera administrativa con un haber mensual de Bs 6.300.-, pretendiendo con ello desconocer el tiempo superabundantemente de 90 días que correspondía al interinato. Afirma también que interpuso recurso de revocatoria pero, mediante R.A. RR. N° 01/2013 de 2 de mayo, se confirmó el memorándum N° 058 de 15 de abril de 2013. Planteó recurso jerárquico, que concluyó con la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, que confirmó la resolución administrativa impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Hizo carrera administrativa conforme al art. 5-d) de la L. N° 2027, concordante con los arts. 49 y 50 del D.S. N° 26115, gozando del derecho a la estabilidad laboral inspirada en los principios de reconocimiento de mérito, evaluación de desempeño, capacidad e igualdad. En ese contexto, fue constantemente evaluada en el desempeño de sus funciones sin tener ninguna observación; fue reasignada en el cargo de Responsable I a través de memorándum de 30 de julio de 2010, ejerciendo funciones por casi tres años sin que existan observaciones en la promoción efectuada. Sin embargo, con la reasignación de ítem y de cargo dispuesto por memorándum de 15 de abril de 2013, se incumplió el art. 63 del D.S. N° 26115, por lo que la pretendida rebaja de su sueldo trasgrede el derecho al trabajo y a una justa remuneración establecida en el art. 46-II de la C.P.E.

Fue designada como funcionaria interina por más de dos gestiones fiscales y es de responsabilidad absoluta de sus inmediatos superiores no haber gestionado la designación de un titular en el cargo, por lo que no se la puede castigar por errores que no le son atribuibles sino de la Máxima Autoridad Ejecutiva.

Finalmente, sostiene que de acuerdo al memorándum 304 de 3 de abril de 2006, fue asignada al cargo de Profesional VIII con un haber mensual de Bs 7.000.-, y Bs 10.000.-, y, extrañamente cuando emiten el memorándum 058 de 15 de abril de 2013, le reasignan al cargo de Profesional VIII con un haber básico de Bs 6.300.-, siendo menor el haber al cargo anterior con el que contaba.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y, en consecuencia, se revoque la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, la R.A. N° 01/2013 de 2 de mayo y el memorándum N° 58 de 15 de abril de 2013.

II. De la contestación a la demanda.-

Norka Josefa Araujo Mamani y Willam Cristian Baptista Noya en representación de Daniel Santalla Tórrez Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, por memorial cursante de fs. 122 a 125, contestó en forma negativa a los términos de la demanda señalando lo siguiente: a) El art. 29 de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, aprobadas por D.S. N° 26115, no es aplicable a la demandante por cuanto no se evidenció la realización de un proceso de convocatoria interna para que ocupe el puesto de Responsable I, no pudiendo ser tomada dicha designación como promoción vertical; b) La promoción horizontal supone un esquema de franjas salariales y una escala matricial cuya existencia y antecedentes no existen en la organización del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; y, c) Respecto a la responsabilidad por la función pública a la cual debiera someterse el inmediato superior, la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, fundamentó la decisión en la inexistencia de un proceso de convocatoria interna y el incumplimiento del trámite de homologación de la supuesta promoción vertical de la demandante para que ocupe el puesto de Responsable I del Ministerio de Economía y Finanzas Pública.

II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, con costas.

Corrida en traslado la respuesta, Elizabeth Moreno Toledo, por memorial cursante de fs. 192-193 vta., presentó réplica indicando que la entidad demandada no aclaró que la persona que sea evaluada como excelente puede acceder y tendrá derecho a ser promovida; y, en el caso presente, se destacó como personal eficiente con un promedio de excelente por tres gestiones fiscales consecutivas: 2010 a 2012, evaluaciones de desempeño en el cargo de Responsable I; por ende, afirma cuenta con el derecho a la promoción conforme dispone el art. 26-c) de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal.

Al no haberse subsanado la observación realizada mediante providencia de 3 de junio de 2014 (fs. 200), mediante Decreto de 24 de noviembre de ese año, se determinó tener por renunciado el derecho a la dúplica de la entidad demandada (fs. 208).

María Lina Rita Arcienaga Quiroga en su condición de Directora General de Asuntos Administrativos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, por memorial cursante de fs. 269 a 272 señaló lo siguiente: 1) La demandante renunció al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas mediante nota de 31 de mayo de 2013, manifestación voluntaria que es anterior a la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, por lo que la anulación de la citada resolución ministerial carece de sentido legal, correspondiendo la improcedencia de la presente demanda; y, 2) La demandante no recibió promoción vertical en el marco de la carrera administrativa, constituyéndose los memorándums 089 y 131 en una reasignación de cargo temporal y/o de interinato, que de ser indefinido generaría la pérdida de la calidad de servidora pública de carrera porque dicha promoción fue realizada sin emplear el procedimiento establecido por la norma legal. En base a ello, pide se declare improbada la demanda contenciosa administrativa.

II. Antecedentes administrativos y procesales.-

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos administrativos.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1. Memorándum de 10 de mayo de 2002, que comunica a la demandante la asignación al cargo de Analista II con un haber mensual de Bs 6.000.-, (fs. 262); y, R.A. SSC-041/2002 de 4 de diciembre, que resolvió incorporar a la carrera administrativa a la servidora pública Elizabeth Moreno Toledo -hoy demandante- en el cargo de Analista II del entonces Ministerio de Hacienda -ahora Ministerio de Economía y Finanzas Públicas- (fs. 24 a 27).

II.2. Memorandum 304 de 3 de abril de 2006, emitido por el Jefe de Unidad de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda -hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas-, que notifica a la demandante la reasignación de cargo como Profesional VIII con un haber de Bs 7.000.-, a realizar en la Unidad Social, Defensa y Seguridad de la Dirección General de Presupuesto, dependiente del Viceministerio de Presupuesto y Contaduría (fs. 12; y, 261).

II.3. Memorandum 131 de 17 de abril de 2009, emitido por el director general de Asuntos Administrativos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que comunica a la demandante la reasignación del cargo a partir del 1 de abril de ese año al puesto de Profesional III con un haber mensual de Bs 10.000.-, (fs. 260); asimismo, cursa memorándums de felicitaciones de 13 y 16 de octubre de 2009 y 16 de octubre de 2012 (fs. 13 a 15 del anexo 1).

II.4. Memorandum 124 de 30 de julio de 2010, emitido por el Director General de Asuntos Administrativos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que notifica a la hoy demandante la reasignación de cargo e ítem como Responsable I con un haber de Bs 10.000.-, a partir de agosto de ese año, en la unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y entidades descentralizadas de la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria, dependiente del Viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal, con carácter interino por un periodo de 90 días mientras se cumplan las formalidades establecidas en la L. N° 2027 (fs. 11).

II.4.1. Fotocopias legalizadas de la R.M. N° 204 de 30 de julio de 2010, que aprueba la nueva estructura salarial y de cargos con vigencia a partir del 1 de agosto de ese año (fs. 37 a 41). R.M. N° 159 de 30 de julio de 2010, que aprueba la nueva planilla presupuestaria de la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria, Dirección General de Sistemas de Gestión e Información Fiscal y Dirección General de Administración y Finanzas Territoriales dependientes de los Viceministerios de Presupuesto y Contabilidad Fiscal y del Tesoro y Crédito Público (fs. 42 a 46). R.M. N° 288 de 30 de mayo de 2012, que aprueba la Escala Salarial Maestra vigente a partir de abril 2012 (fs. 47 a 51); R.M. N° 478 de 31 de julio de 2012, que aprueba la estructura salarial y de cargos vigente a partir del 1 de agosto de ese año (fs. 52 a 54). R.M. N° 581 de 31 de agosto de 2012, que aprueba la estructura salarial y de cargos con vigencia a partir del 1 de septiembre de ese año (fs. 55 a 57); R.M. N° 665 de 28 de septiembre de 2012, que aprueba la estructura salarial y de cargo con vigencia a partir de 1 de octubre de ese año (fs. 58 a 60); R.M. N° 749 de 31 de octubre de 2012, que aprobó la nueva estructura salarial y de cargos con vigencia a partir de 1 de noviembre de 2012 (fs. 61 a 63) y R.M. N° 950 de 31 de diciembre de 2012, que aprobó la nueva estructura salarial y de cargos a partir del 1 de enero de 2013 (fs. 65 a 67). Todos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; asimismo, muestran que los cargos de profesional y responsable forman parte del nivel operativo.

II.4.2. Programación Operativa Anual Individual de las gestiones 2013, 2012, 2011, 2010 y 2009 (fs. 129 a 132; 137 a 139; 145 a 148; 153 a 156; y, 161 a 163). Evaluación del desempeño de la demandante de los periodos 2012, 2011, 2010, 2009, 2008 y segundo semestre de 2007 (fs. 133 a 136; 140 a 144; 149 a 152; 157 a 160; 164 a 171; y, 172 a 175).

II.4.3. Calificación de Años de Servicio desde febrero de 2008 hasta julio de 2013 (fs. 13); dos boletas de pago de haberes de abril y mayo de 2009 (fs. 183); y, certificación de haberes desde enero de 2002 hasta julio de 2010 (fs. 184 a 191).

II.5. Memorandum 058 de 15 de abril de 2013, emitido por la directora general de Asuntos Administrativos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que comunica a la demandante la reasignación de cargo e ítem a partir del 1 de mayo de ese año, en el puesto de Profesional VIII con un haber mensual de Bs 6.300.-, en la Unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y Entidades Descentralizadas, de la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria dependiente del Viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal, indicando que es al puesto en el que fue incorporada a la carrera administrativa (fs. 14; y, 257); determinación que fue impugnada mediante recurso de revocatoria (fs. 56 a 60 del anexo I).

II.5.1. Cite: MEFP/URH-N° 033/2013 de 23 de julio, emitido por la directora general de Asuntos Administrativos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que comunica a Elizabeth Moreno Toledo -hoy demandante- la aceptación de la renuncia al cargo de Profesional VIII a partir del 23 de julio de ese año (fs. 255).

II.5.2. Por memorial presentado a este tribunal, la demandante aclara que el contenido de la nota de 31 de mayo de 2013 -renuncia-expresa dejación forzosa originada por la reducción de la remuneración (fs. 287 a 289).

II.6. R.A. RR. N° 01/2013 de 2 de mayo, emitida por la directora general de Asuntos Administrativos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que confirma el memorandum N° 58 de 15 de abril de 2013, que dispone la reasignación de cargo e ítem de Elizabeth Moreno Toledo -hoy demandante- en el cargo que fue incorporada a la carrera administrativa (fs. 16 a 21).

II.6.1. Fotostática legalizada de la nota de 31 de mayo de 2013, dirigida al Ministro de Economía y Finanzas Públicas, por el cual la ahora demandante pone en conocimiento de la citada autoridad el retiro indirecto que viene sufriendo al ver disminuido su salario en casi el 50% de Bs 10.000.-, a Bs 6.300.-, así como la reasignación del cargo de responsable a analista en la Unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y entidades descentralizadas dependiente de la Dirección de Programación y Gestión Presupuestaria (fs. 256).

II.6.2. Cite: MT/VMESyCOOP/DGSC/JCEYDN-N° 1152/2012 de 26 de julio, enviado por el director general de Servicio Civil del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social al Ministro de Economía y Finanzas Públicas que informa que la demandante fue reasignada mediante memorandum 124 de 30 de julio de 2010, al cargo e ítem de Responsable I con carácter interino por un periodo de 90 días; al no realizarse el proceso de convocatoria interna para el referido puesto y no estar previsto ese procedimiento para la movilidad funcionaria corresponde la reasignación al puesto en el cual fue incorporada a la carrera administrativa: analista (fs. 258 a 259).

II.7. Recurso jerárquico presentado por Elizabeth Moreno Toledo -hoy demandante- (fs. 2 a 5 del anexo 1); y, R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, pronunciada por la autoridad demandada que confirma totalmente la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria RR. N° 01/2013 de 2 de mayo (fs. 4 a 10).

III. Identificación del problema jurídico planteado.-

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por las partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si la reasignación de cargo e ítem como Responsable I en la Unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y entidades descentralizadas de la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria, dependiente del Viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal, realizada por memorándum 124 de 30 de julio de 2010, constituye promoción vertical para la demandante en su condición de funcionaria de carrera.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde resolver la problemática expuesta.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.-

IV.1. Respecto a la promoción vertical.

El art. 5-d) del Estatuto del Funcionario Público, establece que los funcionarios de carrera: "Son aquellos que forman parte de la administración pública, cuya incorporación y permanencia se ajusta a las disposiciones de la carrera administrativa que se establecen en el presente estatuto", estableciéndose en el art. 7-II-a) de la citada ley que los funcionarios de carrera cuentan con el derecho a "la carrera administrativa y estabilidad, inspirada en los principios de reconocimiento de mérito, evaluación de desempeño, capacidad e igualdad". Asimismo, el art. 25-II de la referida disposición legal señala que los funcionarios de carrera promovidos se someterán a una evaluación de confirmación conforme a reglamentación, de cuyo resultado dependerá su incorporación o promoción definitiva; y, el art. 33 de la ley citada indica: "Los procesos de promoción podrán contemplar modalidades que consideren la participación de funcionarios de carrera mediante convocatorias internas. Los procesos de promoción para los máximos niveles jerárquicos de la carrera administrativa deberán necesariamente realizarse mediante convocatorias internas y externas".

Por su parte, el art. 29 de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal (D.S. N° 26115), establece que: "La promoción es el movimiento vertical u horizontal de un servidor público dentro de la entidad. a. La promoción vertical es el cambio de un servidor público de un puesto a otro de mayor jerarquía dentro de la misma entidad, implica mayores facultades y remuneración; b. Para participar en el proceso de promoción vertical, el servidor público deberá presentarse a convocatorias internas y concursos en igualdad de condiciones; c. La promoción vertical se realiza mediante los procesos de reclutamiento, selección y nombramiento establecidos en las presentes Normas Básicas. Deberá existir la demanda claramente identificada en el marco del Sistema de Programación de Operaciones y Sistema de Organización Administrativa, y la disponibilidad efectiva del puesto vacante; d. Los servidores públicos que hayan sido promocionados, estarán sujetos al período de confirmación señalado en las presentes Normas Básicas. En tanto no se realice la evaluación de confirmación, éstos ocuparán el puesto con carácter interino. Si los resultados de la evaluación de confirmación en el nuevo puesto no fueran satisfactorios, el servidor público será restituido a su puesto anterior; e. La promoción horizontal es la posibilidad del servidor público de ocupar diferentes grados dentro de un mismo nivel salarial, como resultado de una evaluación del desempeño excelente. La entidad en su reglamento específico, definirá el número de grados o pasos".

En el caso presente, la demandante Elizabeth Moreno Toledo fue reconocida como funcionaria de carrera del Ministerio de Hacienda - hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas- mediante R.A. SSC-041/2002 de 4 de diciembre, requiriéndose por ende, para el reconocimiento de la promoción vertical la previa convocatoria interna en la que participe la servidora pública de carrera, conforme señala la normativa legal antes mencionada. En ese contexto, en el presente caso, los antecedentes muestran que la demandante desde su reingreso al Ministerio de Hacienda -hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas-, ocurrido el 10 de mayo de 2002, fue ascendiendo de manera directa, sin mediar convocatoria interna, a los cargos de Analista II, Profesional VIII y Profesional III, conforme evidencian los memorándum cursantes a fs. 262 del anexo 1, 12 y 260 de obrados. Y, si bien constan memorándum de felicitación de 13 y 16 de octubre de 2009 y evaluaciones satisfactorias respecto al desempeño de la demandante en los puestos que le correspondió desempeñar, conforme muestra la Programación Operativa Anual Individual de las gestiones 2013, 2012, 2011, 2010 y 2009 (fs. 129 a 132; 137 a 139; 145 a 148; 153 a 156; y, 161 a 163) y, evaluaciones del desempeño de los periodos 2012, 2011, 2010, 2009, 2008 y segundo semestre de 2007 (fs. 133 a 136; 140 a 144; 149 a 152; 157 a 160; 164 a 171; y, 172 a 175); sin embargo, no suplen la obligatoriedad de ser promovida conforme mandan las previsiones legales indicadas en el art. 33 del Estatuto del Funcionario Público y art. 29-b) de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal.

En ese contexto, para el reconocimiento legal de la promoción vertical es necesario cumplir con los procedimientos preestablecidos en el Estatuto del Funcionario Público, las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, conforme señala la autoridad demandada en la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013; la observancia de la normativa legal para la promoción vertical no puede significar el menoscabo de los derechos de la actora como afirma en la demanda, por cuanto la dotación del personal mediante convocatorias se constituye en un requisito sine qua non para el reconocimiento de la promoción vertical; consiguientemente, al encontrarse R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, dentro del marco legal previsto por el art. 29-b) de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal; y, los arts. 31 y 33 de la L. N° 2027, no corresponde ser revocada.

IV.2. Sobre el interinato de la actora y su efecto.

En cuanto a la reasignación de cargo e ítem como Responsable I ocurrido por memorándum 124 de 30 de julio de 2010, se evidencia que la demandante fue designada en forma interina, dejándose constancia expresa en el referido memorándum; es decir, el nombramiento estuvo condicionado a un periodo de 90 días, significando -por la propia naturaleza del interinato-, por lo que las servidoras o servidores públicos no pueden permanecer de manera indefinida en las funciones, en razón a que perdería el carácter interino para el que fue dispuesto.

De esta manera, el art. 5-e) de la L. N° 2027 establece que los funcionarios interinos: "Son aquellos que, de manera provisional y por un plazo máximo e improrrogable de 90 días, ocupan cargos públicos previstos para la carrera administrativa, en tanto no sea posible su desempeño por funcionarios de carrera conforme al presente Estatuto y disposiciones reglamentarias". Asimismo, el art. 21 del D.S. N° 26115 (NB-SAP) indica: "El servidor público podrá ejercer un puesto con carácter interino cuando se produzca una vacante por renuncia, retiro,

jubilación u otras causas establecidas en las presentes normas, por un período máximo de 90 días, que se estima tomará el proceso normal de reclutamiento, selección y nombramiento del titular. Es responsabilidad de la unidad encargada de la administración de personal, tomar las previsiones necesarias para que en el período citado se lleve a cabo el respectivo proceso de dotación. También se podrá ejercer un puesto en forma interina cuando se cubra una vacante de manera temporal y hasta tanto su titular regrese a ocuparlo. Vencido el plazo para la reincorporación del titular y ante su ausencia injustificada, el puesto se declarará vacante, dando inicio al proceso normal de reclutamiento, selección y nombramiento del nuevo titular. El servidor interino continuará en el puesto hasta que se nombre al nuevo titular. La remuneración del servidor público que cubra un puesto de mayor jerarquía en ausencia de su titular, se calculará en base al sueldo de éste último, si dichas funciones son cumplidas por un período mayor a 15 días hábiles continuos, y de acuerdo a la disponibilidad presupuestaria de la entidad”.

En ese contexto, en el presente caso, se evidencia que el nombramiento de la demandante como Responsable I en la Unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y entidades descentralizadas de la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria, dependiente del Viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal, ocurrido por memorándum 124 de 30 de julio de 2010, fue de manera directa y bajo la modalidad del interinato sin que ello signifique una promoción vertical que se encuentre amparada en el Estatuto del Funcionario Público y las NB-SAP; consiguientemente, la evaluación satisfactoria obtenida por la actora después de ocurrido el nombramiento de Responsable I no cambia la figura del interinato ni autoriza su institucionalización en el cargo, en razón a que no existe un respaldo legal que autorice dicha promoción y continuidad; consiguientemente, no corresponde ordenar el retorno y permanencia de la demandante al puesto de Responsable I en la unidad de los Órganos del Estado Plurinacional y entidades descentralizadas de la Dirección General de Programación y Gestión Presupuestaria, dependiente del Viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 75 a 79, interpuesta por Elizabeth Moreno Toledo; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la R.M. N° 619/13 de 12 de septiembre de 2013, la R.A. N° 01/2013 de 2 de mayo y el memorándum N° 58 de 15 de abril de 2013, sin costas.

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

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



219

Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 33 vta., en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1630/2013, emitida el 3 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 40 a 43, la réplica de fs. 73-74, el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 78 a 81 vta., dúplica de fs. 86 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, señaló que procedió a la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal del contribuyente LAMBOL S.A., respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los períodos fiscales enero a julio de 2008, y mediante Requerimiento de Documentación N° 00097139, solicitó al contribuyente la presentación de documentación referente a declaraciones juradas Form. 200-IVA, declaraciones juradas Form. 400-IT, Libro de Ventas IVA, Libro de Compras IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros, Dictamen de Auditoría, Plan Código de Cuentas Contables, Libro de Contabilidad y otros; posteriormente se redactó el acta de recepción de documentación dejando constancia de entrega.

El 27 de diciembre de 2012, se notificó al contribuyente con la finalización de verificación externa CEDEIM, en la misma fecha se emitió el informe final en el que se analizó la totalidad de los documentos presentados por el propio contribuyente, en el cual se estableció un reparo a favor del fisco, concluyendo el procedimiento administrativo el 28 de diciembre de 2012, con la emisión de la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0031-2012, por la cual se establece el importe indebidamente devuelto por un monto de UFV 591.889.-, que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido, en relación al IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio/2008, y se instruye el inicio por cuerda separada de sancionar al contribuyente LAMBOL S.A., por un importe de UFV 425.483.-, por concepto de sanción del 100% del IVA indebidamente devuelto por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio/2008 por la contravención de omisión de pago.

Continúa señalando que dicha resolución fue impugnada por el contribuyente, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0699/2013, que revocó parcialmente el acto impugnado, resolución de alzada que a su vez fue recurrida por la administración tributaria, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1630/2013 de 3 de septiembre, con la cual resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, disponiendo se emita nuevo decreto señalando día y hora de juramento de pruebas de reciente obtención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Argumentó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha vulnerado el art. 81 de la L. N° 2492, al fijar día y hora de juramento de reciente obtención sin que el contribuyente lo haya solicitado, además instruye a la ARIT emita nuevo decreto que señale día y hora al sujeto pasivo a fin de que se le tome juramento de pruebas de reciente obtención, no obstante que de los antecedentes del procedimiento de impugnación se puede constatar que el contribuyente no solicitó en ningún momento, ni al presentar su recurso de alzada, ni en su memorial de ofrecimiento de pruebas de 19 de marzo de 2013, que éstas sean valoradas como de reciente obtención, es así que por su propia y libre decisión y negligencia, incumplió lo dispuesto en los num. 2 y 3 del art. 81 de la L. N° 2492, consecuentemente la AGIT infringió lo dispuesto en la citada norma legal, vulnerando además el principio de preclusión que debe existir en todo procedimiento de impugnación.

Manifiesta que la AGIT al señalar en la resolución impugnada que sólo se valorará la prueba que cumpla lo dispuesto en el inc. a) del art 217 del CTB, considera que dicha recomendación no corresponde, pues la ARIT no puede aclarar, mucho menos guiar al recurrente dentro del recurso de alzada, quien debe tener conocimiento del procedimiento, cumpliendo el art. 215 y ss., de la L. N° 3092 concordante con el art. 81 de la L. N° 2492, máxime si el art. 108-1 de la C.P.E., señala que, es obligación de todo boliviano conocer las leyes, por tanto no se puede guiar o asesorar al recurrente para la aceptación de sus pruebas.

Expresa que su posición se encuentra sustentada en la S.C. N° 1642/2010-R, y como precedente administrativo cita la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0186/2012 de 23 de marzo.

Concluyó señalando que la AGIT al emitir la resolución de recurso jerárquico impugnada, vulneró lo dispuesto por el art. 81 de la L. N° 2492, ya que no existe procedimiento legal aplicable para retrotraer la causa hasta que se emita nuevo decreto y se señale día y hora de juramento de reciente obtención de pruebas del sujeto pasivo.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ No. 1630/2013, e ingresando al fondo de la causa se mantenga firme y subsistente en su integridad la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0031-2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 5 de mayo de 2014, cursante de fs. 40 a 43, señalando que a pesar de que la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, cabe remarcar y precisar que los argumentos expuestos en la demanda contencioso administrativa no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, más aún cuando son reproducciones íntegras de fundamentos ya expuestos en las instancias de alzada y jerárquico, por lo que no se puede suplir la carencia de falta argumentativa del demandante; empero, sin perjuicio de lo expuesto, aclara que con relación a la presentación de la prueba, fue la misma administración tributaria, la que señaló en su recurso jerárquico que la ARIT valoró prueba presentada por el contribuyente que no debió ser tomada en cuenta ya que va en contra de lo dispuesto por el art. 81 de la L. N° 2492, bajo ese contexto la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de la resolución jerárquica impugnada evidenció que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante auto de apertura de término de prueba, abrió el plazo de 20 días comunes a ambas partes en aplicación del inc. d) del art. 218 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), para la presentación de pruebas, es así que LAMBOL S.A., ofrece y presenta prueba de cargo, consistente en facturas originales, comprobante bancos moneda extranjera, cheques, notas de transferencia de fondos, extractos bancarios, contratos de servicio, solicitando previa valoración se revoque totalmente las ordenes de verificación emitidas,

Continúa señalando que la ARIT La Paz, si bien emitió el decreto de 20 de marzo de 2013, "Presentación de pruebas del sujeto pasivo ofrecimiento", el mismo no informa respecto al cumplimiento de los requisitos de pertinencia y oportunidad que debe realizar en la presentación de las pruebas, sin embargo, si bien tomó como válida la prueba presentada, omitió orientar al sujeto pasivo, respecto a los requisitos que dicha documentación debía cumplir, con el objeto de que observe lo dispuesto por el art. 81 de la L. N° 2492, respecto a las pruebas ofrecidas y otra documentación que no fue presentada en la instancia administrativa.

Apuntó también, que al haberse evidenciado el vicio de anulabilidad en el decreto de 20 de marzo de 2013, se estableció que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0699/2013 carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, vicio que debe ser subsanado en sujeción a lo dispuesto por los arts. 36 parágs. I y II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, aplicables supletoriamente al caso por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, por lo que correspondió anular la resolución de alzada, hasta el vicio más antiguo, es decir,

hasta el decreto de presentación de pruebas del sujeto pasivo ofrecimiento inclusive, a fin de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitida nuevo decreto, en el que se señale día y hora al sujeto pasivo a fin de que se tome el juramento de pruebas de reciente obtención, aclarándole, que sólo se valorará la prueba que cumpla con lo dispuesto en el art. 21-a) de la L. N° 3092, además que el recurrente deberá probar que la omisión de presentación no fue por causa propia, conforme establece el art. 81 de la L. N° 2492, caso contrario se tendrá por no presentada, ello, con el objeto de evitar nulidades posteriores.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1630/2013 de 3 de septiembre.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en establecer si la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró el art. 81 de la L. N° 2492 al disponer que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita decreto que señale día y hora de presentación de pruebas con juramento de reciente obtención, vulnerando además el principio de preclusión que debe existir en todo procedimiento.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- La administración tributaria, el 25 de enero de 2012, notificó a la Empresa Minera, Industrial y Comercial LAMBOL SA. con las Ordenes de Verificación Nos. 0009OVE00099, 0009OVE00226, 0009OVE00521, 0009OVE00522, 0009OVE00600 y 0009OVE00601, con el objeto de verificar los hechos y/o elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal, modalidad Verificación Posterior CEDEIM correspondientes al IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio de 2008, y requirió la presentación de la siguiente documentación: Declaraciones Juradas, Libro de Ventas y Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros con Dictamen de Auditoría gestión 2008, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad (Diario Mayor), Carpetas de exportación, Estructura de Costos, Contratos con clientes, Póliza de Importación, Medios fehacientes de pago para compras superiores a 50.000 UFV, Medios de cobro por exportación, Solicitud de devolución impositiva, Testimonio de Constitución de Sociedad, Poder del representante legal, Medio magnético de facturas relacionadas (fs. 1 a 6, y 10 a 19 de antecedentes administrativos Anexo 5).

2.- El contribuyente solicitó ampliación de plazo para la presentación de la documentación, otorgándosele nuevo plazo hasta el 10 de febrero de 2012, por lo que LAMBOL SA, mediante nota de esa misma fecha comunicó a la administración tributaria que la documentación requerida se encuentra en original a disposición en su oficina fiscal para proceder a su revisión, en consecuencia la administración tributaria emitió el acta de recepción de la documentación presentada consistente en: declaraciones juradas de los periodos revisados, Libro de Ventas y Compras IVA, Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Gestión 2008, Estructura de Costos, Poder del Representante Legal, Escritura de Constitución de la Sociedad, Contratos con clientes, Plan de Cuentas Contables, Centros de Costo, Pólizas de Importación y Exportación, CD con registros contables (fs. 21, 23, 27, 33 del Anexo 5).

3.- El 27 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó al contribuyente con la notificación de Finalización de Verificación Externa, asimismo, en la misma fecha emitió el Informe CITE: SIN/GGLPAZ/DF/1/3414/2012, que señala que depuró crédito fiscal por notas fiscales no vinculadas a la actividad exportadora, notas fiscales que no cumplen con los requisitos de validez para el cómputo del crédito fiscal, por medios fehacientes de pago, además de emitirse 14 Autos Iniciales de Sumario Contravencional; como resultado de la verificación se determinó una deuda tributaria de 1.020.221 UFV, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta (fs. 1787 a 1802 Anexos 13 y 14).

4.- El 28 de diciembre de 2012, se emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0031-2012, con la que se determinó como importe indebidamente devuelto el monto de 591.889 UFV equivalente a Bs 1.065.487, importe que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido por las Ordenes de Verificación Nos. 0009OVE00099, 0009OVE00226, 0009OVE00521, 0009OVE00522, 0009OVE00600 y 0009OVE00601 (fs. 1945 a 1955 Anexo 14).

5.- Planteado el recurso de alzada por la empresa contribuyente, el mismo fue respondido por la administración tributaria, por lo que el 25 de febrero de 2013 se dicta el auto de apertura de término de prueba (fs. 77 del anexo 1). La empresa contribuyente con memorial de 19 de marzo de 2013, ofreció y presentó prueba de cargo (fs. 82 a 89 anexo 1), emitiéndose el decreto "Presentación de pruebas del sujeto pasivo ofrecimiento" de 20 de marzo de 2013 (fs. 90 anexo 1).

6.- El 7 de junio de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0699/2013, mediante la cual, revocó parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0031-2012 de 28 de diciembre, dejando sin efecto el monto de Bs 70.569.-, observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio de 2008; manteniendo firme y subsistente el monto de Bs 499.848.-, por concepto del IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito fiscal restituido automáticamente por depuración de crédito fiscal no vinculado a la actividad exportadora, facturas que no cumplen requisitos y sin medios fehacientes de pago (fs. 155 a 169 anexo 1).

7.- Con ese antecedente, la administración tributaria planteó recurso jerárquico que cursa de fs. 179 a 186 del anexo 1, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1630 de 3 de septiembre,

mediante la cual resolvió anular la resolución de alzada, hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el decreto "Presentación de pruebas del sujeto pasivo ofrecimiento" de 20 de marzo de 2013, con el objeto de que la ARIT emita un nuevo decreto, en el que se señale día y hora al sujeto pasivo a fin de que se tome el juramento de prueba de reciente obtención, aclarándole, que sólo se valorará la prueba que cumpla con lo dispuesto en el art. 217-a) de la L. N° 3092 (Título V del CTB), además el recurrente deberá probar que la omisión de la presentación no fue por causa propia; conforme al art. 81 de la L. N° 2492 (CTB), caso contrario se tendrá por no presentada (fs. 216 a 225 anexo 2).

8.- La administración tributaria presentó solicitud de rectificación y aclaración, por lo que se dictó el Auto Motivado AGIT-RJ 0127/2013 de 20 de septiembre, que declara no ha lugar a la aclaración y enmienda de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1630 de 3 de septiembre (fs. 230 a 233 vta., anexo 2).

9.- De esa forma, se dio origen al proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho y en el que se citó a la Empresa Minera, Industrial y Comercial LAMBOL SA, como tercero interesado, apersonándose al proceso con memorial de fs. 78 a 81, vta. y 107 y vta., señalando que la demanda resulta manifiestamente improcedente, en atención que el Tribunal Supremo de Justicia no tiene competencia para conocer la presente acción que aún se encuentra ante la ARIT como efecto de la anulación dispuesta por otra resolución jerárquica posterior a la impugnada en el presente proceso, por lo que no habiéndose agotado la vía administrativa no existe una resolución administrativa firme que merezca ser recurrida en proceso contencioso administrativo, por consiguiente solicita su rechazo in limine, o en su defecto, se dicte sentencia declarando improbadamente la misma.

10.- Presentada la réplica de fs. 73-74 y la dúplica de fs. 86 y vta., concluido el trámite de la causa, se emitió el decreto de autos para sentencia conforme consta a fs. 114 del expediente.

V. Análisis de la problemática planteada.

En autos, los antecedentes administrativos permiten inferir que, la administración tributaria en el recurso jerárquico interpuesto (fs. 179 a 186 del anexo 1), argumentó que la ARIT consideró prueba del contribuyente presentada como descargo que no cumple los requisitos exigidos por el art. 81 de la L. N° 2492, las mismas que no debieron ser tomadas en cuenta ya que van en contra de la citada norma legal, asimismo tampoco indicó que la falta de presentación no se debió a una causa propia, por lo que la autoridad de alzada vulneró flagrantemente el procedimiento al considerar la prueba presentada por el contribuyente sin que haya sido ingresada como prueba de reciente obtención mediante juramento de prueba de reciente obtención, por lo que vulneró la normativa tributaria y procedimiento administrativo.

Al respecto, corresponde puntualizar que si bien la administración tributaria no solicitó la nulidad, sin embargo mencionó el error procedimental en que incurrió la ARIT, por lo que la autoridad jerárquica en atención a dicha denuncia realizó una minuciosa revisión del proceso, evidenciando que abierto el periodo de prueba mediante Auto de Apertura de Término de Prueba de 25 de febrero de 2013, LAMBOL SA ofreció y presentó prueba de cargo, que mereció el decreto de "Presentación de Pruebas del Sujeto Pasivo Ofrecimiento", en el que dispuso "Por ofrecida la prueba documental señalada en el memorial que antecede, consistente en un folder con fs. 71", sin embargo omitió exigir el cumplimiento de los requisitos que señala la normativa tributaria

En ese contexto, se tiene que el art. 81 de la L. N° 2492, establece: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los num. 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

Por otra parte, el art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo en sus parágs. I y II, aplicable supletoriamente al caso por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, prevé que serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, sin embargo el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

Corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E., establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa. Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. A ello se añade que, en el marco del efectivo ejercicio del derecho a la defensa, deben aplicarse además, los principios que sustentan la actividad administrativa, tal como el de la verdad material, consagrado en los arts. 180-I de la C.P.E., 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo en concordancia con el art. 200 del CTB, debiendo darse primacía a este principio de modo que su esclarecimiento no se vea afectado por un excesivo rigor formal. Por otra parte, el art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, establece que constituyen derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

En ese marco, se evidencia que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió el decreto "Presentación de Pruebas del Sujeto Pasivo Ofrecimiento" de 20 de marzo de 2013, en dicha providencia no informó al contribuyente en cuanto al cumplimiento de los requisitos de pertinencia y oportunidad que se debe cumplir en la presentación de la prueba, conforme establece el art. 81 de la L. N° 2492 (CTB), si bien la ARIT la tuvo por ofrecida y la valoró en su resolución, empero, omitió orientar o informar al contribuyente respecto a los requisitos que dicha documentación debía cumplir para su admisión y consideración, por lo que con el fin de evitar nulidades posteriores y no vulnerar los derechos del sujeto pasivo y de la administración tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria reencauzando el

procedimiento, acertadamente anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la ARIT emita nuevo decreto, señalando día y hora de recepción del juramento de ley, aclarándole que solo se valorará la prueba que cumpla con lo dispuesto por el art. 217-a) de la L. N° 3092, además que el recurrente deberá probar que la omisión de presentación no fue por causa propia, conforme prevé el art. 81 de la L. N° 2492.

En consecuencia, los argumentos de la administración tributaria no tienen sustento legal, toda vez que los descargos fueron presentados en fase probatoria dispuesta en alzada, y el hecho de que no se haya cumplido con ciertos requisitos como el juramento de prueba de reciente obtención y probar que la omisión de presentación no fue por causa propia, no es atribuible a la parte actora, toda vez que es deber de toda autoridad administrativa conducir y dirigir el procedimiento conforme a la normativa de la materia, orientando al sujeto pasivo o contribuyente del cumplimiento respecto a las formalidades que deban contener ciertos actos administrativos; por consiguiente la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber reencauzado el procedimiento no ha infringido norma legal alguna, menos ha vulnerado el principio de preclusión, rigiendo sus actos con sometimiento pleno a la ley.

Por lo expuesto precedentemente, corresponde desestimar la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 33 y vta., interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1630/2013 de 3 de septiembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



220

Inpa Parket Ltda. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 55 a 58, en la que la administración tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 132 a 135, el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 71 a 75 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Michel Mauricio Feeney Suárez en representación de la empresa demandante INPA PARKET Ltda., señaló que la administración tributaria a través de la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04905-05918/2012, procedió a invalidar el crédito fiscal de las notas fiscales observadas según Orden de Verificación N° 0011OVI04905, argumentando que no contienen suficiente respaldo contable y/o medios de pago que demuestren la procedencia del crédito fiscal declarado, así como la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas. Agregó que el 28 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 17-00541-12, resolviendo ratificar las observaciones realizadas.

Planteado el recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA-0431/203 de 20 de abril, que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa, es decir, validando 25 notas fiscales por el importe de Bs 814.492.84.- que genera un crédito fiscal de Bs 105.884, sin embargo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 de 13 de agosto, determinó revocar la citada resolución de alzada, señalando que no

figuran en antecedentes documentación contable, en tal sentido se solicitó aclaración y enmienda, pidiendo señale a qué fojas de los antecedentes administrativos cursa la solicitud del Departamento de Fiscalización exigiendo la presentación de documentación contable a que hace referencia en su fundamentación, sin embargo la citada autoridad mediante auto motivado AGIT-RJ 0115/2013, indicó que los nums. 4, 5 y 6 del art. 70 de la L. N° 2472, expresa que es obligación del sujeto pasivo, respaldar sus actividades y operaciones gravadas, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos y facilitar la tarea de control, determinación, comprobación, verificación y fiscalización; la aclaración efectuada por la autoridad demandada es una prueba categórica de la falta de fundamentación de hecho, ya que demuestra que jamás existió un requerimiento de documentación contable.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la autoridad demandada al momento de emitir su resolución, no efectuó una fundamentación y valoración fáctica de los descargos presentados, situación que denota que el acto emitido ha vulnerado el derecho a la defensa y al debido proceso.

Añade que en los descargos presentados a la vista de cargo, se indicó que para desvirtuar el argumento de la administración tributaria que las notas fiscales no contienen suficiente respaldo contable y/o medios de pago que demuestren la procedencia del crédito fiscal, así como la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, bastaba únicamente remitirse a los documentos que cursan en el expediente administrativo, específicamente a la Orden de Verificación N° 00110VI04905, Form. 7520, con la cual se emplazó a la empresa a la presentación de la siguiente documentación: a) Declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200 a 210), b) Libro de compras de los periodos observados, c) Facturas de compras originales detalladas en el anexo de la orden de verificación, d) Medios de pago de las facturas observadas y e) Otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones; documentación que fue presentada a cabalidad, como consta en el Acta de Recepción de Documentos de 25 de septiembre de 2012, asimismo, en relación al inc. d) del requerimiento realizado en la citada orden, se presentó fotocopias de los documentos bancarios (cheques y/o extractos bancarios), que prueban fehacientemente la veracidad de las operaciones realizadas, adicionalmente y de manera voluntaria se presentó los comprobantes de egreso con documentación respaldatoria con el objeto de demostrar el cumplimiento de las formalidades establecidas en el Código de Comercio. Resalta además que, posterior a dicho requerimiento, no existió ningún otro requerimiento adicional de documentación, por lo que cumplió con la presentación de la documentación requerida e inclusive con documentación adicional que no fue solicitada.

Transcribiendo los argumentos del auto motivado AGIT-RJ 0115/2013, señala que la propia autoridad demandada confiesa que el sujeto pasivo cumplió con lo solicitado por la administración tributaria, es decir, con la presentación de los medios de pago de las facturas observadas, consiguientemente, tal como señala en la fundamentación se demostró la onerosidad de las transacciones mediante cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios y certificaciones de los proveedores, no obstante de forma incongruente, concluyó señalando que no se demostró la transmisión de dominio de los bienes. Sobre este punto, aclara que las notas fiscales que fueron validadas en la resolución de alzada, corresponden a la adquisición de servicios, contradictoriamente, la fundamentación de hecho que sustenta la Resolución Jerárquica que revocó la resolución de alzada, se refiere a la transmisión de dominio de bienes.

Concluyó señalando que resulta evidente que en la resolución emitida por la autoridad demandada se ha incurrido en incongruencia en la fundamentación de hecho que sustenta el acto impugnado, además de una falta de valoración fáctica de los descargos presentados en el expediente.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se deje sin efecto la R.D. N° 17-00541-12 de 28 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial que cursa de fs. 132 a 135, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos jurídico, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que los documentos probatorios presentados, se encuentran relacionados a las 25 facturas observadas por la administración tributaria, y en el análisis realizado en cuanto a los hechos o documentos que demuestren la transmisión de dominio de los bienes se advierte que no se produjeron pruebas que den certidumbre de la transmisión de los bienes que habría adquirido y por los cuales se generó la factura por la que se apropia crédito fiscal, siendo que no figuran en antecedentes documentación contable que acredite el ingreso de los bienes adquiridos a los activos del sujeto pasivo, como libros diario, mayor, auxiliares, kardex y/o registro de almacenes, de modo que es importante señalar que los nums. 4, 5 y 6 del art. 70 de la L. N° 2492, establece las obligaciones del sujeto pasivo de respaldar las actividades y operaciones gravadas, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos y facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización. Agrega que, el art. 36 del Cód. Com., dispone que el contribuyente debe llevar una contabilidad que cumpla toda la normativa y demuestre la situación de sus negocios mediante medios fehacientes de pago, debiendo llevarse un libro diario conforme estipula el art. 44, en el cual se registren día por día las operaciones realizadas, cuya información se traslada al libro mayor, en el mismo orden progresivo de fechas, importes deudores o acreedores de cada una de las cuentas afectadas, con las operaciones, para mantener los saldos por cuentas individuales.

Recuerda que en el procedimiento del sistema contable, se tiene entradas y salidas a partir de formularios emitidos o recibidos que surgen de transacciones con terceros o de operaciones internas, datos que son registrados en comprobantes, cuyo contenido luego es volcado a registros cronológicos (libro diario), posteriormente a registros temáticos o clasificados (mayor general y subsidiarios), en base a los cuales se

extraen los estados financieros, por lo que es imprescindible para las personas naturales y jurídicas este sistema de registro, razón suficiente para decir que la contabilidad es un medio de procesamiento de la información financiera sujeta a medición y análisis.

Refiere que los tres requisitos de validez del crédito fiscal son: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. Añade que, siendo objeto de análisis en el presente caso la efectiva realización de la transacción, se tiene que la venta de bienes entre sus componentes, aparte de la onerosidad, se encuentra la transferencia de la propiedad de los bienes, aspecto que no fue demostrado por el sujeto pasivo, puesto que no cumplió con llevar una contabilidad adecuada y completa, por lo que no demostró la transferencia de dominio de los bienes objeto de la venta, incumpliendo con el tercer requisito de validez del crédito fiscal, sin que se hubiera demostrado la efectiva realización de las operaciones.

Aclara que la resolución de alzada validó un crédito fiscal que alcanza a Bs 105.884, debido a que en su análisis incluyó el crédito fiscal emergente de las facturas Nos. 105 y 106, por un total de Bs 20.050.-, por lo que resolvió revocar la resolución determinativa, sin embargo la autoridad jerárquica evidenció que el crédito fiscal de las citadas facturas fue validado por la misma administración tributaria y no forman parte de la deuda establecida en la resolución determinativa impugnada, por lo cual no se ingresó en el análisis de los hechos y descargos relativos a las mismas.

Concluyó señalando que la demanda incoada, carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

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

III. De la problemática planteada.

En autos, la demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de revocar la resolución de alzada, porque considera que cumplió con la presentación total de la documentación requerida e inclusive con documentación adicional que no fue solicitada, considera que la autoridad jerárquica erróneamente determinó que no se demostró la transmisión de dominio de los bienes no obstante que corresponden a la adquisición de servicios, existiendo en consecuencia incongruencia en la fundamentación de hecho que sustenta el acto impugnado, además de una falta de valoración fáctica de los descargos presentados en el expediente.

Por su parte, la AGIT justifica la revocatoria dispuesta, en razón a que el sujeto pasivo no demostró la transferencia de dominio de los bienes objeto de la venta, incumpliendo con el tercer requisito de validez del crédito fiscal, es decir, demostrar la efectiva realización de las operaciones.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

La administración tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0011OVI04905 de 10 de septiembre de 2012, con el objeto de verificar los hechos y/o elementos correspondientes al crédito fiscal IVA de los periodos fiscales enero y marzo a diciembre de 2008, de la Empresa INPA PARKET Ltda., adjuntando un detalle de facturas observadas y requirió las declaraciones juradas, libro de compras IVA, notas fiscales de compras originales y medio de pago de las facturas observadas (fs. 2-4 de antecedentes administrativos anexo 2).

El contribuyente presentó a la administración tributaria las facturas de compra, declaraciones juradas, libro de compras, comprobantes de contabilidad y fotocopias de cheques de los periodos enero, marzo a diciembre de 2008, así consta en el Acta de Recepción de Documentos de 25 de septiembre de 2012 (fs. 9 anexo 2).

En el curso del procedimiento labró cuatro actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, por incumplimiento a deberes formales (fs. 577 a 580 anexo 4).

El 16 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDS/DF/MI/INF/02796/2012, el cual concluye que las notas fiscales no cuentan con documentación contable ni medios de pago que respalden y demuestren la efectiva realización de la transacción, asimismo, no han sido dosificadas o están fuera de rango autorizado por el SIN, o no están vinculadas a la actividad gravada, en consecuencia no son válidas para el cómputo del crédito fiscal (fs. 581 a 591 anexo 4).

El 27 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04905-0591/2012 de 16 de noviembre, estableciendo una deuda tributaria de 273.120.00 UFV.-, equivalente a Bs 489.274.00, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (Crédito Fiscal IVA), que incluye el impuesto omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 592 a 608 anexo 4).

El 31 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 17-00541-12, con la que se determinó sobre base cierta las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, por un monto que asciende a la suma de 176.294 UFV, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales correspondiente al IVA de los periodos fiscales abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 (642 a 652 anexo 5).

La empresa contribuyente planteó recurso de alzada a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, instancia que con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0431/2013 de 20 de abril, revocó parcialmente la resolución determinativa, dejando como válido el importe de Bs 814.492.84 que genera un crédito fiscal válido de Bs 105.884, para las facturas que detalla en el cuadro respectivo, y en cuanto a las facturas 5 y 116899 depura el importe de Bs 50.708.40, que generan un crédito fiscal inválido de Bs 6.592, por no existir documentación de respaldo que certifique la autorización de pago a una tercera persona diferente (fs. 92 a 102 anexo 1).

Con ese antecedente, la administración tributaria planteó recurso jerárquico que cursa de fs. 118 a 121 del anexo 1, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la resolución impugnada en el presente proceso, mediante la cual revocó la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-00541-12 de 28 de diciembre de 2012 (fs. 151 a 163 anexo 1).

El sujeto pasivo solicitó aclaración y enmienda, emitiéndose el auto motivado AGIT-RJ 0115/2013 de 3 de septiembre, que declara no ha lugar a la rectificación y aclaración de la resolución del recurso jerárquico (fs. 165-166 a 168 anexo 1).

De esa forma, se dio origen al proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho y en el que se citó a la administración tributaria como tercero interesado, apersonándose al proceso con memorial de fs. 71 a 78, propugnando la resolución de recurso jerárquico y solicitó se declare improbadamente la demanda interpuesta por INPA PARKET Ltda., y se mantenga firme la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 de 13 de agosto y por consiguiente firme y subsistente la resolución determinativa.

Concluido el trámite de la causa, se emitió el decreto de autos para sentencia conforme consta a fs. 146 del expediente.

V. Análisis de la problemática planteada.

En el caso concreto, a raíz del proceso de verificación efectuado por la administración tributaria, se emitió la vista de cargo, que estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria de 273.120 UFV, correspondiente al IVA de los periodos enero, marzo a diciembre de 2008, luego mediante R.D. N° 17-000541-12, se determinó la deuda tributaria por un monto total de 176.294 UFV, correspondiente al IVA de los periodos fiscales abril, julio a diciembre de la gestión 2008, que incluye tributo omitido e intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; resolución que fue revocada parcialmente por la autoridad de alzada y ésta a su vez fue revocada por la autoridad jerárquica, manteniendo firme y subsistente la citada resolución determinativa.

La resolución jerárquica impugnada señala que el contribuyente obtuvo crédito fiscal emergente de facturas que no cumplen con el tercer requisito de validez del crédito fiscal, es decir, que la transacción haya sido efectivamente realizada.

Ahora bien, la administración tributaria notificó al contribuyente con el detalle de diferencias que cursa de fs. 3 anexo 2 de antecedentes, en la que se incluyó un listado de 44 facturas observadas correspondientes a la gestión 2008, información que fue incluida en la vista de cargo, conforme se evidencia a fs. 592 a 606 del anexo 4, haciéndole conocer el origen de los reparos y en el caso, las facturas y las observaciones a cada una de ellas. Se tiene presente que después de valorar las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, se emitió la resolución determinativa que modificó el tributo omitido, determinando una deuda tributaria en la suma de 176.294 UFV, acto que ha sido confirmado mediante la resolución jerárquica ahora impugnada.

En el caso de autos, es evidente que el sujeto pasivo aportó documentación y demostró la onerosidad de las transacciones observadas, presentando cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios y certificaciones de proveedores, sin embargo la misma no fue suficiente para desvirtuar las observaciones establecidas en la vista de cargo, pues no se aportó documentación que acredite la transmisión de dominio de los bienes o servicios que habría adquirido por los cuales se generó la factura por la que apropia crédito fiscal, siendo que no figura en antecedentes documentación contable que acredite la realización efectiva de la transacción, conforme señala los arts. 70-4, 5 y 6 de la L. N° 2492, que establece las obligaciones del sujeto pasivo de respaldar las actividades y operaciones gravadas, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, lo cual se debe reflejar en un sistema contable que respalde con documentos las operaciones realizadas.

Ahora bien, el reclamo de la empresa demandante que no se ha descrito o detallado las notas fiscales que corresponden a la adquisición de bienes, especificando los datos de las mismas, así como el hecho que los fiscalizadores no le requirieron otra documentación, corresponde señalar que en el punto IV.4.2, la resolución jerárquica realizó la descripción del proceso de determinación, asimismo, corresponde puntualizar que en la vista de cargo que es la base de la resolución determinativa, se consignó claramente el origen de los reparos y en el caso, las facturas y las observaciones a cada una de ellas, por lo que el contribuyente tenía la obligación de desvirtuar dichas observaciones con documentos contables que respalden la efectiva realización de la transacción, conforme determina los arts. 70-4), 5) y 6) de la L. N° 2492 (CTB).

Por otra parte, en observancia de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, éstas deben cumplir con tres requisitos: 1) La transacción debe estar respaldada con la factura original; 2) Que la transacción se encuentre vinculada con la actividad gravada; y 3) Que se haya realizado efectivamente.

Con relación al primer requisito referente a que el crédito fiscal se encuentre respaldado con la factura, nota fiscal o documento equivalente, se evidencia que el contribuyente cumplió con dicha exigencia, al haber presentado facturas de las compras, sin embargo la autoridad jerárquica correctamente ha señalado en la resolución emitida que en el presente caso si bien el sujeto pasivo aportó documentos y expuso razones para demostrar la onerosidad de las transacciones observadas, mediante copias de cheques, comprobantes de pago, extractos bancarios y certificaciones de sus proveedores, los citados descargos aportan elementos de convicción para establecer el elemento de onerosidad, pero en el análisis de los hechos o documentos que demuestren la transmisión de dominio de los bienes se advierte que no se produjeron pruebas que den certidumbre de la transmisión de los bienes que habría adquirido y por los cuales se generó la factura por la que apropia crédito fiscal, siendo que no figuran en antecedentes documentación contable que acredite el ingreso de los bienes adquiridos a los activos del sujeto pasivo, como libros diario, mayor, auxiliares, kardex y/o registro de almacenes.

De ahí que si bien la documentación presentada por el contribuyente aparentemente sería suficiente para demostrar la realización efectiva de la transacción y la justificación para la validez del crédito fiscal, sin embargo se ha establecido que estas operaciones no se encuentran respaldadas con documentación que dé certidumbre que se realizó efectivamente la transacción, que el proveedor realizó la prestación del servicio o de la venta, todo ello respaldado con documentación contable.

Por otro lado, la resolución jerárquica en el punto xix, IV.4.2, señala: "En este sentido, debemos señalar que la contabilidad es un instrumento que proporciona información de hechos económicos, financieros y monetarios suscitados en una Empresa sujetos a medición, registración, examen e interpretación, obviamente para proporcionar esta información, deben prepararse estados financieros, para tal efecto la contabilidad se sirve de determinados medios, o instrumentos de gran importancia que son: los registros diarios, (comprobantes de diario, ingreso, egreso, y traspaso), registros de diarios auxiliares, registros de mayor, registros de mayores auxiliares, que se encuentran respaldados con documentos (testimonios de constitución, convenios, facturas, contratos, liquidaciones, cheques, estado de cuentas, etc.), balance de comprobación, kardex de inventarios, hojas de trabajo, etc.". En ese contexto, y de acuerdo a lo previsto por los nums. 4, 5 y 6 del art. 70 de la L. N° 2492, arts. 36 y 44 del Cód. Com., era obligación del sujeto pasivo contar con los registros contables u otros, que permitan demostrar con claridad las operaciones reflejadas en las facturas observadas, con el fin de demostrar la onerosidad de las transacciones y transmisión de dominio de los bienes o prestación de servicios señalados en las facturas, elementos que hacen a la efectiva realización de las transacciones con los emisores de las facturas, es decir, respaldar sus actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas o notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden, el no haber acompañado dicha documentación ha dado lugar a la decisión de considerar que la documentación presentada por el contribuyente resultaba insuficiente para demostrar la efectiva transacción, en consideración que la documentación antes mencionada emerge de disposiciones legales obligatorias para llevar una contabilidad adecuada en la actividad comercial, máxime si el sujeto pasivo con fin de hacer valer sus derechos al cómputo del crédito fiscal, le correspondía en cumplimiento a los arts. 68-7) y 76 de la L. N° 2492, aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó, cumpliendo con la obligación prevista en los nums. 4 y 5 del art. 70 de la misma ley.

Los argumentos precedentes permiten concluir que no corresponde acoger favorablemente la pretensión de la empresa demandante, al encontrarse demostrado que la entidad demandante a los fines de beneficiarse con el crédito fiscal, no ha cumplido con el tercer requisito cual la demostración de la efectiva realización de las transacciones observadas, en razón a que las facturas o notas fiscales no tienen validez por sí mismas para el cómputo del crédito fiscal, sino cuando cumplen con los requisitos de validez dispuestos en las leyes y reglamentos, de tal forma que no quede duda alguna sobre las operaciones que originaron la emisión de la factura, como que las operaciones hayan sido realizadas, que el proveedor realizó la prestación del servicio o la venta del producto sea el consignado en la factura y el que reciba el pago, todo registrado contablemente, conforme dispone el art. 36 del Cód. Com.

Por consiguiente, no resulta evidente que la Autoridad de Impugnación Tributaria no haya realizado una fundamentación y valoración fáctica de los descargos presentados o que se trate de una resolución incongruente o contradictoria, en atención a que todo servicio o venta debe ser respaldado mediante documentación contable, lo que no ocurrió en el caso presente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1438/2013 de 13 de agosto.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



221

Gerencia Regional La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional La Paz dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Walter Elías Monasterios Orgaz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 102 a 104, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1525/13 de 27 de agosto del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 134 a 136;

renuncia a la réplica y dúplica por no haberse hecho uso de las mismas; decreto de autos para sentencia de fs. 229; antecedentes administrativos y recursivos y;

I. Contenido de la demanda.

Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional La Paz dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Walter Elías Monasterios Orgaz dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

Como antecedentes del proceso refiere que mediante procedimiento de control diferido aprobado por Resolución de Directorio R.D. 01-004-09 efectuado a la DUI 2012/232/C-2048, no pudo establecer fehacientemente el modelo del vehículo clase: camión, marca: Hino, tipo: Duto, característica especial: frigorífico, año de fabricación: 2006, Chasis XKU414000452 y Motor: N04CTN10331 en el aforo físico efectuado al mismo, motivo por el cual se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana un documento que respalde el modelo del vehículo, siendo el documento idóneo una certificación de origen, toda vez que el fabricante es el único autorizado para validar el modelo del vehículo, al no poder determinar con documentación objetiva el año del modelo del citado vehículo, consideró el mismo año de fabricación es decir 2006, y en aplicación del art. 3 del D.S. N° 29836 que prohíbe la importación de vehículos con antigüedad mayor a 5 años a partir del tercer año de vigencia del referido decreto y el art. 181-f) del Cód. Trib., emitió Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-UFILR-AI-029/12 el 6 de septiembre de 2012 y posteriormente Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 191/12 declarando probada la Comisión de Contrabando Contravencional contra Julio Lázaro Mendoza Gutiérrez representante de la Empresa Trading CO.S.R.L. Import Export y la Agencia Despachante Aduana Bolivia Ltda., posteriormente el representante la empresa importadora interpone recurso de alzada contra la referida resolución emitiéndose la Resolución de Recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0708/2013 de 17 de junio confirmando la resolución sancionatoria, misma que es recurrida en jerárquico emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1525/2013 de 17 de junio, dejando sin efecto la resolución sancionatoria por contrabando.

Que la citada resolución viola el at. 123 de la C.P.E., la referida norma establece "...la ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados en la Constitución ...", norma por la cual se infiere que no procede la aplicación retroactiva de la ley, a excepción de las materias señaladas en la misma; sin embargo, la resolución impugnada señala textualmente lo siguiente: "...asimismo, corresponde considerar que el reglamento para la Importación de vehículos automotores, aplicación retroactiva del arrepintiéndose eficaz y la política de incentivos y desincentivos mediante la aplicación del impuesto a los consumos específicos" aprobado por DD.SS. Nos. 29836 de 3 de diciembre de 2008 y 1606 de 12 de junio de 2013, dispone: u). Vehículos antiguos.- Vehículos automotores usados o sin uso, que de acuerdo al año del modelo correspondan a gestiones anteriores a la vigente. cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el período de fabricación comprendido entre el 1 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como año de modelo..." tomando en cuenta la modificación efectuada por D.S. N° 1606, que data del 12 de junio de 2013, aplicando retroactivamente al presente proceso que fue tramitado el 2012 concluyendo dicho procedimiento el 14 de noviembre de 2012, es decir más de medio año antes de que entre en vigencia la modificación del art. 3-u) del referido reglamento.

Para que la referida modificación se aplique retroactivamente de manera por demás ilegal, la autoridad demandada incluye la palabra retroactiva, sin que la norma expresa efectuó la modificación del nombre del reglamento de la menara que indica la autoridad recurrida. Toda vez que el artículo único del D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006 señala textualmente lo siguiente: "...Se aprueba el reglamento a la L. N° 3467 de 12 de septiembre de 2006, para la importación de vehículos automotores, aplicación del arrepintiéndose eficaz y la política de incentivos y desincentivos mediante la aplicación del impuesto a los consumos específicos...", donde no se incluye la palabra retroactiva, misma que fue incluida de manera ilegal por la autoridad impugnada con el objetivo de aplicar retroactivamente el D.S. N° 1606 beneficiando ilegalmente a importadores de este tipo de vehículos en detrimento de la recaudación del Estado por tributos aduaneros, tomando en cuenta que la aplicación retroactiva de la modificación del referido reglamento importación, se dejaría de considerar al vehículo objeto del proceso como prohibido y dejaría de ser contrabando, yendo en contra de las políticas gubernamentales sobre la prevención y lucha contra el contrabando efectuada por el Estado Boliviano.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1525/13 de 27 de agosto del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la Resolución Sancionatoria por contrabando AN-GRPGR-ULELR N° 191/12 de 14 de noviembre de 2012.

II. Contestación de la demanda.

Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 2 de diciembre de 2013 (fs. 106) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 134 a 136), con los siguientes argumentos:

La documentación de soporte que cursa en la carpeta de documentos de DUI C-2048, se evidencia que la factura de venta en Zona Franca N° 371, de 1 de junio de 2012; el FRV 120598767, la Planilla de Recepción N° PL.R:00001555-02 y Form 187 inspección previa detalle de ingreso de vehículo para reacondicionamiento N° 52908- emitidos por ZOFRAPAZ-, y los documentos de transporte como carta de Porte Internacional VIQ-0090/Y1Q-0091 y el MIC/DTA N° 02260416. Refieren al vehículo como 2007, documentación que demuestra que el vehículo

describe al 2007, en ese sentido corresponde considerar que el “Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores Aplicación Retroactiva del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos mediante la aplicación del impuesto a los consumos específicos”, aprobado con D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006 modificado por los DD.SS. Nos. 29836 de 3 de diciembre de 2008 y 1606 de 12 de junio de 2013, dispone: “u) Vehículos antiguos.- Vehículos automotores usados o sin uso, que de acuerdo al año del modelo correspondan a gestiones anteriores a la vigente. Cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el período de fabricación comprendido entre el 1 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como año de modelo. En aquellos casos en los que no se pueda identificar el mes de fabricación, se tomará como año del modelo el año de fabricación”.

La administración aduanera indicó en acta de intervención contravencional, que el vehículo fue fabricado en octubre de 2006, en ese sentido el D.S. N° 1606, aclaró lo dispuesto por el “Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos mediante la aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE”, en lo referido al año del modelo de los vehículos antiguos, estableciendo que cuando no se pueda identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el periodo de fabricación comprendido entre el 1 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como el año del modelo, por lo que en el presente caso, el vehículo tiene fecha de fabricación octubre de 2006, el mismo corresponde al modelo 2007 y de acuerdo por lo manifestado por la administración aduanera en la mencionada acta de intervención que los vehículos importados de la partida 8704 deben acreditar un año modelo superior o igual al 2007, lo contrario haría presumir la importación de mercancía prohibida, evidenciándose que no se trata de un vehículo prohibido conforme a lo previsto en el inc. f), parág. I del art. 9 de dicho reglamento, por lo que no se configuró la comisión de contrabando contravencional puesto que la conducta del sujeto pasivo no se adecua al inc. f) del art. 181 de la L. N° 2492. Concluyó ratificándose en cada uno de los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1525/13 de 27 de agosto del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

Cursa en obrados notificación mediante orden instruida (fs. 188 a 227), al tercer interesado, Pakistan Japón Bolivia Trading Co. Import Export S.R.L. representado por julio Lázaro Mendoza Gutiérrez, sin embargo no se apersono al proceso.

IV. Antecedentes administrativos.

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

El 12 de septiembre de 2012 la administración aduanera notificó a Julio Lázaro Mendoza Gutiérrez representante legal de la Empresa Pakistán Japón Bolivia Trading Co. SRL Import-Export y Alipio miranda por la Agencia Despachante Aduana Bolivia Ltda., cuevas con Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-UFILR-AI-029/12 de 6 de septiembre de 2012, en la cual se estableció que el vehículo Camión Hino Dutro con característica especial frigorífico consignada en la DUI C-2048 fue sujeta control diferido inmediato se detectó la inconsistencia del año modelo declarado toda vez que no fue posible establecer el año de fabricación y año modelo del vehículo, por lo recurrió a las paginas www.teamparts.ru y Toyota.epcdata.ru que, mediante las cuales pudo establecer el año de producción como octubre 2006, así como por la información provista por los decodificadores respecto al año de fabricación, en ese sentido la administración aduanera, presumió como año de fabricación válido el modelo 2006, considerando dicha situación contravención del art. 3 del D.S. N° 29836 que incorporó en el art. 9 del Anexo del D.S. N° 28963, la prohibición de importación de vehículos con antigüedad mayor a 5 años a partir del tercer año de vigencia del referido decreto, configurándose dicho acto como contrabando conforme dispone el art. 181-f) del Cód. Trib. Posteriormente se emitió Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N°191/12 que declaró probada la comisión de contrabando contravencional, por haber introducido a territorio nacional mercancía prohibida de importación, conforme dispone el art. 9 del D.S. N° 28963 modificado por D.S. N° 29836. Disponiendo el comiso definitivo del vehículo. (Fs. 1 a 18 de anexo 1).

El 26 de marzo de 2013, la empresa importadora interpone recurso de alzada contra la referida resolución emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0708/2013 de 17 de junio, que confirma la citada resolución sancionatoria por comisión de contrabando, resolución que fue recurrida vía recurso jerárquico por el sujeto pasivo, a cuyo efecto se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1525/2013 de 17 de junio, que revocó totalmente la resolución de alzada y deja sin efecto referida resolución sancionatoria por contrabando.(Fs. 26 a 122 del mismo anexo).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

“Si la Autoridad General de Impugnación tributaria violó el art. 123 de la C.P.E., al haber aplicado retroactivamente al presente caso el D.S. N° 1606 de 12 de junio de 2013, para beneficiar ilegalmente al sujeto pasivo”.

5.2. Análisis y resolución.

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

La administración aduanera demandante, refiere que la autoridad ahora recurrida violó el art. 123 de la C.P.E., puesto que la citada norma solo reconoce la aplicación retroactiva a las materias señaladas en la misma; empero, tomando en cuenta la modificación efectuada por D.S. N° 1606 de 12 de junio de 2013, la autoridad demandada aplicó retroactivamente dicha norma al presente caso tramitado el 2012 que concluyó el 14 de noviembre de 2012, antes de la vigencia de la modificación realizada por el del art. 3-u) del referido reglamento.

En ese contexto es necesario establecer lo que se entiende por retroactividad de la ley, para el efecto acudimos al "Diccionario Jurídico Elemental" de Guillermo Cabanellas de Torres (pág. 353-Ed. Heliasta) que señala que: "La retroactividad de la ley ha de extender su eficacia sobre hechos ya consumados; esto es, anteriores en el tiempo a la fecha de su sanción y promulgación". Por otro lado, la S.C. N° 1421/2004-R, ha señalado que una ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, cuando incide sobre relaciones jurídicas legalmente establecidas y consagradas. Por tanto la irretroactividad de la ley se constituye en un principio que la C.P.E., garantiza a través del mandato inserto en el art. 123 por el que se establece que "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución", de tal modo que la irretroactividad de la ley es la regla, y por ende, la retroactividad es la excepción, por mandato expreso de la propia Constitución Política del Estado. Por su parte el art. 150 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, establece: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable"; estableciendo de manera general, el carácter irretroactivo de la ley tributaria, y previniendo expresamente los casos en los que la norma adquirirá efecto retroactivo. Asimismo, la jurisprudencia constitucional boliviana señala que la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus commissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna. En el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal sino en el ámbito administrativo sancionatorio en general, la regla del tempus commissi delicti, cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de la acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal, dependiendo, desde luego, del momento en el que se haya iniciado el procesamiento. Jurisprudencia que se encuentra señalada en la S.C. N° 0636/2011 de 3 de mayo de 2011.

En el caso de autos, se tiene que la administración aduanera en acta de intervención contravencional concluyó que el vehículo objeto del proceso fue fabricado en octubre de 2006, en virtud que el sujeto pasivo no demostró con documentación objetiva el año de fabricación del citado vehículo asimismo del aforo físico realizado por no se pudo verificar el año modelo de fabricación, por lo que se presumió la comisión de contrabando contravencional que fue declarado probado por Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N°191/12, en aplicación del art. 3-f) del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008 que incorporó en el art. 9 del anexo del D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006 (Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos mediante la aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE) que prohíbe la importación de vehículos usados con antigüedad de 5 años a partir del tercer año de vigencia del citado decreto supremo, así como por el art. 181-f) de la L. N° 2492.

Sobre la materia se debe considerar que el D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006 en su inciso u) del art. 3 del anexo disponía: "Vehículos antiguos.- vehículos automotores usados o sin uso, que de acuerdo al año del modelo correspondan a gestiones anteriores a la vigente. Se aclara que el año de fabricación no necesariamente corresponde al año.", este artículo fue modificado por el D.S. N° 1606 de 12 de junio de 2013, en su art. 3-u) que dispone: "Vehículos antiguos.- Vehículos automotores usados o sin uso, que de acuerdo al año del modelo correspondan a gestiones anteriores a la vigente. Cuando no sea posible identificar el año del modelo de un vehículo en su chasis, se tomará en cuenta el período de fabricación comprendido entre el 1 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, consignándose esta última gestión como año de modelo. En aquellos casos en los que no se pueda identificar el mes de fabricación, se tomará como año del modelo el año de fabricación", de lo anotado se infiere que esta última norma aclaró lo dispuesto por el "Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, Aplicación del Arrepentimiento Eficaz y la Política de Incentivos y Desincentivos mediante la aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos ICE", respecto al año del modelo de los vehículos antiguos, estableciendo que cuando no sea posible su identificación en su chasis, se tomará en cuenta el periodo de fabricación comprendido entre el 1 de julio de una gestión y el 30 de junio de la gestión siguiente, teniéndose esta última gestión como el año del modelo.

En ese razonamiento, el vehículo objeto del presente proceso conforme estableció la Administración Aduanera en Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria por Contrabando se tiene como fecha de fabricación octubre de 2006, y en aplicación del D.S. N° 1606 de 12 de junio de 2013, corresponde al modelo 2007, norma aplicable al caso en revisión del art. 123 del C.P.E., (aplicando el principio pro nomine), art. 150 del Cód. Trib., y que en virtud a que el D.S. N° 1606 beneficia al sujeto pasivo, en consecuencia el citado vehículos que pertenece a la partida 8704 acreditó un año modelo superior o igual al año 2007, por lo que no se trata de un vehículo prohibido conforme a lo previsto en el inc. f), parág. I del art.9 del citado Reglamento, y en definitiva no se ha configurado la comisión de contrabando contravencional puesto que la conducta del sujeto pasivo no se subsume a lo establecido en el art. 181 de la L. N° 2492, así también lo entendió la resolución impugnada.

En consecuencia se establece que la Autoridad General de Impugnación tributaria no incurrió en la vulneración del art. 123 de la C.P.E., al haber aplicado retroactivamente al presente caso el D.S. N° 1606 de 12 de junio de 2013, toda vez que dicha norma establece la excepción al principio de irretroactividad establecida en la C.P.E., concordante con el art. 150 del Cód. Trib., tomando en cuenta que las sanciones penales se equiparan a las sanciones administrativas, en tal merito no corresponde otorgar la razón administración demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 102 a 104, interpuesta por la

Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Walter Elías Monasterios Orgaz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1525/2013 de 27 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



222

Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 12 a 14 vta., interpuesta por Walter Elías Monasterios Orgaz en representación de Administración de Aduana zona Franca Comercial Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria; la notificación al tercero interesado de fs. 135, y demás antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Departamento de Inteligencia Fiscal, dependiente de la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional, remitió alerta sobre vehículos que habrían ingresado a Zona Franca Comercial Industrial El Alto en razón de la antigüedad del modelo y que cuentan con formulario de registro de vehículos sin la correspondiente asociación de una Declaración Única de Importación (DUI), entre los cuales se encuentra el vehículo con Chasis SK82VN345356, sobre el cual se declaró como año del modelo 2007; empero, de la decodificación del VIN se tiene que dicho automotor es del 2006, conforme a la decodificación realizada de las páginas www.japanicar.ru y www.autojapanese.com.

La decodificación está amparada en la NA-ISO 3779, que corresponde a la Norma Andina sobre el Número de Identificación del Vehículo (VIN por sus siglas en inglés), de aplicación obligatoria para el Estado Boliviano al oficializarse la norma internacional ISO 3779 dentro del Acuerdo de Cartagena de la Comunidad Andina de Naciones de la cual nuestro país es suscriptor. Al existir duda razonable entre lo declarado y la información obtenida de la decodificación del VIN del vehículo materia de fiscalización, pidieron la aplicación del Fax Instructivo AN-GNNGC-F-05/09, que indica "cuando el año de fabricación del vehículo no corresponda al año del modelo, siempre que el dato correcto no pueda ser constatado físicamente en el vehículo, el importador deberá presentar por cada vehículo, certificado del fabricante de origen en original, en el cual se detalle claramente el año modelo del vehículo y demás características del mismo".

Al no haberse presentado el certificado antes referido, emitió Acta de Intervención AN-GRLPZ-ELALZI N° 043/2012, que declaró preliminarmente el vehículo ya citado como contrabando, otorgando el plazo de tres días para presentar descargos; notificado el Grupo Empresarial TOWER S.R.L., el 26 de diciembre de 2012, adjuntó descargos que no enervaron ni modificaron los cargos preliminarmente contenidos en el acta de intervención, razón por la cual se pronunció la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 008/2013 contra el Grupo TOWER S.R.L., representado por Cesar Miguel Mayta. Interpuesto recurso de alzada se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0733/2013 de 1 de julio, que anuló la resolución sancionatoria antes mencionada. Al ser impugnada por la administración aduanera se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI 043/2012 de 20 de diciembre, ordenando se emita una nueva acta que especifique el acto u omisión que induce a sostener que se está cometiendo la contravención de contrabando; determinación que atenta contra los derechos de la administración aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante, reclama la violación de la Norma Andina-ISO 3779 señalando que la norma establece que el décimo código del VIN corresponde al año de fabricación; en el caso presente, el vehículo cuestionado tiene el código 2006, en el décimo lugar, lo que equivale a decir que el motorizado tiene el año de fabricación 2006 y, como dicho dato no está físicamente en el vehículo y el documento presentado por el importador resulta contradictorio. El importador no presentó el certificado del fabricante sino únicamente papeles que pueden modificar ese dato; añade que el año fue plenamente confirmado por la decodificación realizada en las páginas de internet, encontrándose prohibida la importación del vehículo y, con base en el art. 181-f) de la L. N° 2491, debe ser declarado como contrabando.

Afirma que la autoridad demandada no aplicó correctamente la Norma Andina y, que basó la decisión únicamente en la decodificación realizada por la administración aduanera sin comprender que el tema se trata de comercio exterior y, en el caso presente, se trata de mercancía fabricada en Japón donde no expiden documentos en español, situación que obliga a la administración aduanera emitir pruebas de páginas que están fuera del territorio nacional donde la lengua española no es la oficial.

Finalmente, menciona que al fundamentar el fallo -hoy impugnado- en la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa del Grupo TOWER S.R.L., se arroga facultades que competen al Tribunal Constitucional, actuándose así sin competencia.

I.3. Petitorio.

Solicita se admita la demanda; y, luego de la prosecución de trámites, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre. En consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELEALZI N° 008/2013 de 13 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 34 a 37 vta., contestó en forma negativa a los términos de la demanda. Y, luego de reproducir los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico 1681/2013 de 17 de septiembre, indicó que el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano (CTB) dispone que el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias deberá contener el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención, citando al efecto la S.C. N° 0584/2006-R de 20 de junio. Asimismo, señala que en el Sistema de Doctrina Tributaria (SIDOT) de manera uniforme en las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ/0257/2010, AGIT-RJ/1882/201, AGIT-RJ /1896/2013, AGIT-RJ/0081/2014 Y AGIT-RJ/0146/2014 entre otras, estableció que la falta de calificación de la conducta vicia el acto de anulabilidad y vulnera los principios del derecho a la defensa y el debido proceso.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre.

II. Intervención de la Procuraduría General del Estado.

Paola Verónica Oropeza Terán en representación de Héctor Enrique Arce Zaconeta en su condición de Procurador General del Estado, por memorial de fs. 66-67 vta., señaló que al evidenciarse la existencia de dos instituciones que forman parte del Estado, tanto demandante como demandado, la entidad que representa no puede ser representante o coadyuvante de ambas entidades públicas, por lo que en aplicación del num. 3 del art. 8 de la L. N° 064 de 5 de diciembre de 2010, actuará ejerciendo funciones de evaluación y supervisión de las entidades públicas involucradas, por cuanto son ellas las llamadas por Ley a realizar las acciones judiciales pertinentes.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Corrida en traslado la respuesta, la Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, presentó réplica (fs. 45-46). Sin embargo, al encontrarse fuera de plazo, se determinó su renuncia mediante providencia de 2 de febrero de 2015 (fs. 47).

César Miguel Mayta Alfaro en representación del Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -tercero interesado- se apersonó a éste tribunal (fs. 100-101 vta.); sin embargo, al no contar con facultades para asumir representación fue observada por Decreto de 11 de mayo de 2016 (fs. 102). Al no cumplirse con la presentación del mandato de representación a pesar de la notificación realizada al tercero interesado, mediante providencia de 19 de octubre de ese año, se decretó autos para sentencia (fs. 142).

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1. Cursa Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-043/2012 de 20 de diciembre, que muestra: en el punto II, sobre la relación circunstanciada de los hechos, indica: "...se procedió a realizar la verificación de los datos contenidos en el correo citado, constatándose que el vehículo amparado en el Formulario de Registro de Vehículos (FRV) 121064243, cuyas características se detallan en el cuadrado siguiente, es modelo 2006 de acuerdo a la decodificación del chasis en página de internet autorizadas por Aduana Nacional"; y, en el punto VII, sobre identificación de los elementos de prueba y medios empleados para la comisión del delito, señala: "Como elementos de prueba, se cuenta con lo siguiente: FRV 121064243; <http://auto.japanca.ru/?code=autoyear#result>; http://www.auto-japanese.com/Pr_1year/; Plantilla SIZOF de Ingreso 2012232R5040" (fs. 14 a 17 del anexo 1); notificándose en tablero (fs. 19).

II.2. Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 008/2013 de 13 de marzo, que resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera por contrabando contra el responsable Grupo Empresarial TOWER S.R.L., ordenando el comiso definitivo a favor del Estado del vehículo descrito en el Acta de Intervención AN-GRLPZ-ELALZI-043/2012, disponiendo la adjudicación del motorizado al Ministerio de la Presidencia, con base en el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALZI N° 056/13 de 13 de marzo de 2013, que indica: "(...) Al no haberse establecido fehacientemente el año de modelo de los vehículos, y considerando que se encuentra en vigencia el Fax AN-GNNGC-F-05/09, se concluye que se ha vulnerado lo establecido en los arts. 181-f) del Cód. Trib. Boliviano...". (Fs. 47-48 del anexo 1).

II.3. La referida resolución sancionatoria fue impugnada, por el representante del Grupo empresarial TOWER S.R.L., mediante recurso de alzada (fs. 31 a 34 vta.); en prosecución de trámites se dictó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0733/2013 de 1 de julio (fs. 107 a 115 vta.), que anuló la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 008/2013 de 13 de marzo, con reposición hasta el vicio más antiguo, ordenando a la administración tributaria aduanera emitir una nueva resolución sancionatoria que establezca los fundamentos de hecho y derecho respecto a la valoración de los descargos presentados, con base en lo siguiente:

1. "Se advierte que efectivamente el recurrente presentó descargos en el término establecido por el art. 98 de la L. N° 2492; sin embargo, en el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALZ N° 056/2012, sólo se realizó el análisis técnico de los certificados de exportación, sin detallar la razón específica o motivos por los que las pruebas de descargo no desvirtúan la comisión de contrabando establecida, la administración aduanera no fundamenta su posición respecto a las pruebas consistentes en la Factura de Reexpedición N° 3113, MIC/DTA 2301637, Formulario de Inspección previa detalle de ingreso de vehículo para reacondicionamiento N° 56384, Formulario de Registro de Vehículos N° 121064243, Registro original emitido por el Ministerio de Transportes de Japón y Certificado original de registro N° 01892; documentos a los que la resolución sancionatoria no hace referencia".

2. "...el acto impugnado no valoró en forma adecuada la documentación aparejada por el recurrente en forma oportuna, documentación que debió ser rechazada o aceptada de manera fundamentada; consecuentemente, se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso garantizados por la CPE y en especial por los arts. 68-6 y 7 de la L. N° 2492...".

3. "...la falta de valoración de las pruebas presentadas, demuestran la existencia de vicios en el proceso contravencional que se encuentran sancionados expresamente con la nulidad de obrados conforme los arts. 36-I y II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, aplicables en materia tributaria en virtud del art. 201 de la L. N° 3092; consecuentemente, corresponde anular obrados hasta la resolución sancionatoria...".

II.4. Presentado recurso de impugnación, por parte de la administración aduanera (fs. 135 a 138), se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0733/2013 de 1 de julio, con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el acta de intervención contravencional, disponiendo que la administración aduanera emita una nueva acta de intervención, que especifique los elementos de juicio, el acto u omisión que le induce a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y en el que conste claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos, cumpliendo con los arts. 96-II de la L. N° 2492 (CTB) (fs. 199 a 207 vta., del anexo 2), con base en lo siguiente:

a) "...la administración aduanera al emitir el acta de intervención, omitió cumplir el requisito esencial, de que el acto administrativo debe contener los suficientes elementos de juicio, que lleven a sostener que el operador de comercio es autor del ilícito que se le atribuye, puesto que de la revisión de los elementos de prueba señalados en dicho acto, se advierte que el FRV 121064243, de 13 de diciembre de 2012, señaló que el año de fabricación es 2006 y el modelo 2007; asimismo, la Planilla SIZOF de Ingreso 2012232R5040, de 20 de diciembre de 2012, en los datos comerciales, descripción indicó que el modelo del vehículo es 2007. Y con relación a las Páginas <http://auto.japanca.ru/?code=autop&mode=autoyearcode=autop&mode=autoyear#result>, http://www.auto-jaanese.com/Pr_1year, la misma está en un idioma inentendible, y la segunda no cursa en antecedentes administrativos (fs. 1-8 de antecedentes administrativos)".

b) "En este entendido, para iniciar un procedimiento sancionatorio por contrabando, corresponde que la administración aduanera establezca fehacientemente el año de fabricación y el año modelo del vehículo en cuestión, lo que se logra de diferentes maneras, siendo una de ellas la referencia al VIN (Vehicle Identification Number) o número de Chasis en español (...), para lo cual existen peritos especialistas, siendo uno de ellos DIPROVE que en vez realizada la inspección física, emite el resultado de la evaluación; más aún cuando la Aduana Nacional con las facultades de control y fiscalización, realice una investigación más a fondo con los fabricantes, proveedores o representantes de los mismos; pero no puede basarse en páginas de internet impresas presentadas como prueba, las cuales están en idiomas extranjeros y que corresponderían a empresas de compra venta de vehículos usados; o en pruebas inexistentes".

c) "...se evidenció vulneración no solo a los derechos constitucionales sino a la normativa tributaria vigente contenida en los arts. 115 de la C.P.E., 68-6 y 96 parágs. II y II de la L. N° 2492 (CTB); por lo que no se evidenció que en el presente caso se configure la tipificación prevista en el art. 181-f) de la L. N° 2492 (CTB), 117 del Reglamento a la Ley General de Aduanas modificado por la Disposición Adicional Primera del D.S. N° 572 y el art. 9-a) del D.S. N° 28963".

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por las partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: si es legal y correcta la anulación de obrados dispuesta, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, hasta el acta de intervención contravencional.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde resolver la problemática expuesta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Consideraciones previas.

De la revisión de antecedentes se advierte que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, fundó la decisión de anulación de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-043/2012 de 20 de diciembre, al advertir que la administración aduanera incumplió requisitos esenciales previstos en el Código Tributario Boliviano para la validez del acta de intervención contravencional. En ese sentido, se aclara que el control de legalidad solicitado versará únicamente dentro de los alcances y términos dispuestos en la decisión jerárquica antes citada -aspecto formal-, sin cuestionar la interpretación de la Norma Andina ISO 3779 referida al Número de Identificación del Vehículo (VIN) en su contenido y estructura, por lo siguiente: a) La autoridad demandada centró el análisis de la problemática en la observancia de requisitos esenciales para la validez del acta de intervención contravencional, salvando para la administración aduanera la resolución de la problemática de fondo, en base a la normativa legal que incluirá si el caso amerita la exposición de la norma andina citada para ser sometida la nueva decisión al escrutinio del sujeto pasivo que podrá pedir la garantía del doble examen a través de los mecanismos de impugnación. En efecto, la parte resolutive de la resolución de recurso jerárquico, indica: "...debiendo la administración aduanera, si corresponde, emitir una nueva acta de intervención, que especifique los elementos de juicio, el acto u omisión que le inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y en el que conste claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos..."; y, en la respuesta a la presente demanda agrega que las contravenciones tributarias deben contener el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención y, la falta de calificación de la conducta vicia el acto administrativo; coligiéndose así, que resolvió exigiendo el cumplimiento de formas esenciales previstas para la validez del acta de intervención contravencional; y, b) La Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, -al igual que el presente fallo judicial- preservó no interferir en la problemática de fondo (decidir si existe contrabando) en razón a que la potestad aduanera está reservada por ley para la Aduana Nacional. Así, la S.C. N° 0566/2015-S3 señaló: "Acerca de la potestad aduanera es necesario tener en cuenta que todas las actividades vinculadas directa o indirectamente al comercio exterior en cuanto a su control y normal desarrollo son de competencia de la ANB, (...) la potestad aduanera solo podrá ser ejercida en este caso por la ANB en sus distintas reparticiones (Presidencia Ejecutiva, Directorio, Gerencia General, Gerencia Regional, administraciones interiores, etc.), siendo la única entidad que de acuerdo a sus características y las funciones que realiza, en aplicación especial de los procedimientos relativos al comercio exterior, la competente para tal efecto", criterio que también fue plasmado en las SS.CC. Nos. 0433/2015-S3 de 4 de mayo, 0636/2015-S3 de 25 de junio y 0675/2016-S3 de 14 de junio; consiguientemente, corresponde a la entidad demandante determinar fundadamente -en el caso particular-, si el Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -hoy tercero interesado- incurrió en el ilícito del contrabando, mientras que incumbe a este tribunal examinar si es legal y correcta la anulación de obrados dispuesta, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, hasta el acta de intervención contravencional.

V.2. Análisis del Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-043/2012 de 20 de diciembre.

El art. 96-III del CTB establece: "En contrabando, el acta de intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante decreto supremo"; asimismo, el art. 168-I del citado cuerpo legal indica: "Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la administración tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención..." estableciendo el párrafo III del art. 168 antes referido: "Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario".

En ese contexto, de la revisión de antecedentes, se evidencia que efectivamente a pesar de que los arts. 96-II y 168-I del CTB establecen la obligatoriedad para la administración aduanera de presentar los cargos de manera razonada, con base en hechos y en derecho, valorando las pruebas de cargo y descargo presentadas; sin embargo, el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-043/2012 de 20 de diciembre, no expone dicha labor, puesto que se limita a concluir que el vehículo amparado en el Formulario de Registro de Vehículos (FRV) 121064243 es modelo 2006 con base en la Plantilla SIZOF de Ingreso 2012232R5040 y las páginas de internet <http://auto.japanca.ru/?code=autoyear#result> y http://www.auto-japanese.com/Pr_1year/. Y, si bien reconoce que existió duda razonable entre lo declarado y la información obtenida de la decodificación del VIN del vehículo materia de fiscalización, como sostiene en la presente demanda contenciosa administrativa, la administración aduanera, tomó la decisión de aplicar directamente el fax instructivo AN-GNNGC-F-05/09 sin analizar las pruebas de descargo presentada por el Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -hoy tercero interesado-, por considerarlas como papeles que podrían modificar los datos. Precisamente para evitar la arbitrariedad y la injusticia, los arts. 96-II y 168-I del CTB establecen los requisitos esenciales que debe cumplir el acta de intervención contravencional, sancionando su omisión, como en el presente caso, con la sanción drástica de la nulidad prevista en el art. 96-III del CTB, que conlleva la ineficacia de las demás actuaciones administrativas realizadas con posterioridad; es decir, la nulidad del Acta de Intervención Contravencional afectó también a la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 008/2013 de 13 de marzo, impuesta al ahora tercero interesado.

Por la vinculatoriedad de los fallos del Tribunal Constitucional prevista por el art. 203 de la C.P.E., este tribunal comparte el criterio expuesto por la autoridad demandada que citó a la S.C. N° 0584/2006-R de 20 de junio, que indicó en un caso equivalente: "...si bien, conforme se concluyó en el Fundamento Jurídico III.2, del presente fallo, un proceso contravencional puede iniciarse con el acta de intervención por permisión de lo dispuesto el art. 168-III del CTB, que estipula que dicho acto procesal suple al auto inicial del sumario contravencional; no es menos evidente, que para que el acta de intervención pueda suplir al auto inicial del sumario contravencional, debe necesaria e inexcusablemente contener los requisitos mínimos exigibles señalados que son: 1) La especificación de los hechos objeto del proceso, 2) Los elementos de juicio que inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y, 3) La calificación legal de tal conducta; que no fueron observados, conforme se evidencia de la lectura de dicha acta de intervención, referida en el punto II.1.1; constatándose, por el contrario, que dicha acta se limitó a relatar los hechos por los cuales se produjo el decomiso del motorizado en cuestión; omisión ilegal que

lesionó la garantía constitucional del debido proceso consagrado por la Constitución en su elemento configurador del derecho a la defensa, así como el derecho a la seguridad jurídica...”.

Con base en ello, no se evidencia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0733/2013 de 1 de julio, con reposición hasta el vicio más antiguo -hasta el Acta de Intervención Contravencional, para que la administración aduanera si corresponde, emita una nueva acta de intervención, que especifique los elementos de juicio, el acto u omisión que le induce a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y en el que conste claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos, cumpliendo con los arts. 96-II de la L. N° 2492 (CTB)-, sea ilegal o arbitraria, por cuanto: 1) La facultad de anulación se encuentra dentro de la permisión prevista en el art. 212-I-c) del CTB; y, 2) Los antecedentes descritos ut supra demuestran que la administración aduanera no cumplió con los requisitos esenciales previstos en los arts. 96-II y 168-I del CTB (constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención) que permitan dar validez legal al Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-043/2012 de 20 de diciembre, la referida omisión ocasionó que la referida acta se tornara arbitraria, en los alcances fijados por la S.C. N° 2233/2012 de 8 de noviembre, que indicó que se incurre en motivación arbitraria en el siguiente supuesto: “b.2) (...), cuando una resolución en sentido general (judicial, administrativa, etc.) sustenta su decisión con fundamentos y consideraciones meramente retóricas, basadas en conjeturas que carecen de todo sustento probatorio o jurídico alguno, y alejadas de la sumisión a la Constitución y la ley, se está ante una ‘motivación arbitraria’ (...).

En efecto, un supuesto de ‘motivación arbitraria’ es cuando una decisión coincide o deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba o, en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso (S.C. N° 0965/2006-R de 2 de octubre), que influye, en ambos casos, en la confiabilidad de las hipótesis fácticas (hechos probados) capaces de incidir en el sentido, en los fundamentos de la decisión. Es decir, existe dependencia en cómo cada elemento probatorio fue valorado o no fue valorado, para que se fortalezca o debilite las distintas hipótesis (premisas) sobre los hechos y, por ende, la fundamentación jurídica que sostenga la decisión”, fallo jurisprudencial que refuerza el derecho del Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -hoy tercero interesado- al reconocimiento de las garantías debidas previstas para el proceso sumario contravencional iniciado en su contra, conforme prevé el art. 68-6 y 10 del CTB, imponiéndose el deber a la administración tributaria de exteriorizar los fundamentos de hecho y de derecho, así como la valoración de las pruebas de descargo presentadas durante el proceso sumario contravencional iniciado, conforme manda los arts. 96-II y 168-I del citado cuerpo legal.

Del mismo modo, en el Sistema Interamericano de Justicia, del cual forma parte nuestro país, en el caso Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C N° 193, Párrafo 153, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, recordó a los países miembros: “153. El tribunal ha resaltado que las decisiones que adopten los órganos internos, que puedan afectar derechos humanos, deben estar debidamente fundamentadas, pues de lo contrario serían decisiones arbitrarias [136]. En este sentido, la argumentación de un fallo debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores. Por todo ello, el deber de motivación es una de las ‘debidas garantías’ incluidas en el art. 8-1 de la Convención para salvaguardar el derecho a un debido proceso [137]”, fallo que forma parte del bloque de constitucionalidad conforme dispone el art. 410-II de nuestra Ley Fundamental y, merecía ser observado por el demandante que está obligado a valorar todas las pruebas presentadas y asignar el valor que corresponda a cada una de ellas, resultando inaceptable que sostenga que los documentos de descargo sean papeles susceptibles de modificación en razón a que compromete la buena fe del sujeto pasivo, la presunción de legitimidad y la seguridad jurídica exigida para el comercio exterior y la regulación de la administración aduanera.

Finalmente, respecto al reclamo del demandante en sentido de que la autoridad demandada se hubiese arrogado las facultades del Tribunal Constitucional para determinar la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa del Grupo TOWER S.R.L. -ahora tercero interesado-, la vinculatoriedad de los fallos constitucionales previsto en el art. 203 de la CPE obliga su cumplimiento a toda autoridad judicial y/o administrativa, como ocurrió en el presente caso en el que se siguió el entendimiento asumido en la S.C. N° 0584/2006-R de 20 de junio; pero, además las garantías del debido proceso compele también su materialización a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en cada caso concreto que resuelve, en razón a la jerarquía normativa de nuestra Norma Fundamental y su eficacia horizontal y vertical prevista en el art. 410-I de la C.P.E., que indica: “Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución”; consecuentemente, no se evidencia que la autoridad demandada se hubiese arrogado competencias del Tribunal Constitucional a momento de resolver el recurso jerárquico planteado por la entidad demandante.

IV. Conclusiones.

Por lo expuesto, al no haberse demostrado que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, sea ilegal o arbitraria como se demostró ut supra, no corresponde ser revocada como solicita la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 12 a 14 vta., interpuesta por Walter Elías Monasterios Orgaz en representación de Administración de Aduana zona Franca Comercial-Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1681/2013 de 17 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



223

Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria

Contencioso administrativo

Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 14 a 16 vta., interpuesta por Walter Elías Monasterios Orgaz en representación de Administración de Aduana zona Franca Comercial-Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria; la notificación al tercero interesado de fs. 146, y demás antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Departamento de Inteligencia Fiscal, dependiente de la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional, remitió alerta sobre vehículos que habrían ingresado a Zona Franca Comercial Industrial El Alto en razón de la antigüedad del modelo y que cuentan con Formulario de Registro de Vehículos sin la correspondiente asociación de una Declaración Única de Importación (DUI), entre los cuales se encuentra el vehículo con Chasis SK82VN346240, sobre el cual se declaró como año del modelo 2007; empero, de la decodificación del VIN se tiene que dicho automotor es del 2006, conforme a la decodificación realizada de las páginas www.japanicar.ru y www.autojapanese.com.

La decodificación está amparada en la NA-ISO 3779, que corresponde a la Norma Andina sobre el Número de Identificación del Vehículo (VIN por sus siglas en inglés), de aplicación obligatoria para el Estado Boliviano al oficializarse la norma internacional ISO 3779 dentro del Acuerdo de Cartagena de la Comunidad Andina de Naciones de la cual nuestro país es suscriptor. Al existir duda razonable entre lo declarado y la información obtenida de la decodificación del VIN del vehículo materia de fiscalización, pidieron la aplicación del Fax Instructivo AN-GNNGC-F-05/09, que indica “cuando el año de fabricación del vehículo no corresponda al año del modelo, siempre que el dato correcto no pueda ser constatado físicamente en el vehículo, el importador deberá presentar por cada vehículo, certificado del fabricante de origen en original, en el cual se detalle claramente el año modelo del vehículo y demás características del mismo”.

Al no haberse presentado el certificado antes referido, emitió Acta de Intervención AN-GRLPZ-ELALZI N° 042/2012, que declaró preliminarmente el vehículo ya citado como contrabando, otorgando el plazo de tres días para presentar descargos; notificado el Grupo empresarial TOWER S.R.L., el 26 de diciembre de 2012, adjuntó descargos que no enervaron ni modificaron los cargos preliminarmente contenidos en el acta de intervención, razón por la cual se pronunció la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 007/2013 contra el Grupo TOWER S.R.L., representado por Cesar Miguel Mayta. Interpuesto recurso de Alzada se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0735/2013 de 1 de julio, que anuló la resolución sancionatoria antes mencionada. Al ser impugnada por la Administración Aduanera se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI 042/2012 de 21 de diciembre, ordenando se emita una nueva acta que especifique el acto u omisión que induce a sostener que se está cometiendo la contravención de contrabando; determinación que atenta contra los derechos de la administración aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante, reclama la violación de la Norma Andina-ISO 3779 señalando que la norma establece que el décimo código del VIN corresponde al año de fabricación; en el caso presente, el vehículo cuestionado tiene el código 2006, en el décimo lugar, lo que equivale a decir que el motorizado tiene el año de fabricación 2006 y, como dicho dato no está físicamente en el vehículo y el documento presentado por el importador resulta contradictorio. El importador no presentó el certificado del fabricante sino únicamente papeles que pueden modificar ese dato; añade que el año fue plenamente confirmado por la decodificación realizada en las páginas de internet, encontrándose prohibida la importación del vehículo y, con base en el art. 181-f) de la L. N° 2491, debe ser declarado como contrabando.

Afirma que la autoridad demandada no aplicó correctamente la norma andina y, que basó la decisión únicamente en la decodificación realizada por la administración aduanera sin comprender que el tema se trata de comercio exterior y, en el caso presente, se trata de mercancía fabricada en Japón donde no expiden documentos en español, situación que obliga a la administración aduanera emitir pruebas de páginas que están fuera del territorio nacional donde la lengua española no es la oficial.

Finalmente, menciona que al fundamentar el fallo -hoy impugnado- en la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa del Grupo TOWER S.R.L., se arroga facultades que competen al Tribunal Constitucional, actuándose así sin competencia.

I.3. Petitorio.

Solicita se admita la demanda; y, luego de la prosecución de trámites, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre. En consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELEALZI N° 007/2013 de 13 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por memorial cursante de fs. 45 a 49, contestó en forma negativa a los términos de la demanda. Y, luego de reproducir los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico 1706/2013 de 17 de septiembre, indicó que el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano (CTB) dispone que el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias deberá contener el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención, citando al efecto la S.C. N 0584/2006-R de 20 de junio. Asimismo, señala que en el Sistema de Doctrina Tributaria (SIDOT) de manera uniforme en las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ/0257/2010, AGIT-RJ/1882/201, AGIT-RJ /1896/2013, AGIT-RJ/0081/2014 Y AGIT-RJ/0146/2014 entre otras, estableció que la falta de calificación de la conducta vicia el acto de anulabilidad y vulnera los principios del derecho a la defensa y el debido proceso.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Corrida en traslado la respuesta, la Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, presentó réplica reiterando los términos de la demanda (fs. 68-69).

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 72-73, presentó dúplica indicando que tanto el acta de intervención o auto inicial de sumario contravencional deben estar motivados.

César Miguel Mayta Alfaro en representación del Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -tercero interesado- se apersonó a éste tribunal (fs. 98 a 99 vta.); sin embargo, al no contar con facultades para asumir representación fue observada por decreto de 12 de mayo de 2016 (fs. 101). Al no cumplirse con la presentación del mandato de representación a pesar de la notificación realizada al tercero interesado, mediante providencia de 18 de mayo de ese año, se decretó autos para sentencia (fs. 148).

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1. Cursa Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-042/2012 de 21 de diciembre, que muestra: en el punto II, sobre la relación circunstanciada de los hechos, indica: "...se procedió a realizar la verificación de los datos contenidos en el correo citado, constatándose que el vehículo amparado en el Formulario de Registro de Vehículos (FRV) 121064219, cuyas características se detallan en el cuadrado siguiente, es modelo 2006 de acuerdo a la decodificación del chasis en página de internet autorizadas por Aduana Nacional"; y, en el punto VII, sobre identificación de los elementos de prueba y medios empleados para la comisión del delito, señala: "Como elementos de prueba, se cuenta con lo siguiente: FRV 121064219; <http://auto.japanicar.ru/?code=autoyear#result>; http://www.auto-japanese.com/Pr_1year/; Plantilla SIZOF de Ingreso 2012232R6891" (fs. 14 a 17 del Anexo 1); notificándose en secretaría (fs. 19).

II.2. Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 007/2013 de 13 de marzo, que resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera por contrabando contra el responsable Grupo Empresarial TOWER S.R.L., ordenando el comiso definitivo a favor del Estado del vehículo descrito en el Acta de Intervención AN-GRLPZ-ELALZI-042/2012, disponiendo la adjudicación del motorizado al Ministerio de la Presidencia, con base en el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALZI N° 056/13 de 13 de marzo de 2013, que indica: "(...) Al no haberse establecido fehacientemente el año de modelo de los vehículos, y considerando que se encuentra en vigencia el Fax AN-GNNGC-F-05/09, se concluye que se ha vulnerado lo establecido en los arts. 181-f) del Cód. Trib. Boliviano..." (fs. 51-52 del anexo 1).

II.3. La referida resolución sancionatoria fue impugnada, por el representante del Grupo empresarial TOWER S.R.L., mediante recurso de alzada (fs. 4-5 vta., del anexo 2); en prosecución de trámites se dictó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0735/2013 de 1 de julio, que anuló la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 007/2013 de 13 de marzo (fs. 108 a 116 vta.), con reposición hasta el vicio más antiguo, ordenando a la administración tributaria aduanera emitir una nueva resolución sancionatoria que establezca los fundamentos de hecho y derecho respecto a la valoración de los descargos presentados, con base en lo siguiente:

1. "Se advierte que efectivamente el recurrente presentó descargos en el término establecido por el art. 98 de la L. N° 2492; sin embargo, en el Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALZ N° 056/2012, sólo se realizó el análisis técnico de los certificados de exportación, sin detallar la razón específica o motivos por los que las pruebas de descargo no desvirtúan la comisión de contrabando establecida, la administración aduanera no fundamenta su posición respecto a las pruebas consistentes en la Factura de Reexpedición N° 22379, MIC/DTA 2327377, Formulario de Inspección previa detalle de ingreso de vehículo para reacondicionamiento N° 53299, Formulario de Registro de Vehículos, Parte de recepción N° 319848, Certificado Medio Ambiental N° CM-LP-01-02346-2012 emitido por el Instituto Boliviano de Metrología, Certificado original de Exportación emitido por el Ministerio de Transportes de Japón y Certificado original de registro N° 01890; documentos a los que la Resolución Sancionatoria no hace referencia".

2. "...el acto impugnado no valoró en forma adecuada la documentación aparejada por el recurrente en forma oportuna, documentación que debió ser rechazada o aceptada de manera fundamentada; consecuentemente, se vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso garantizados por la CPE y en especial por el art. 68-6 y 7 de la L. N° 2492..."

3. "...la falta de valoración de las pruebas presentadas, demuestran la existencia de vicios en el proceso contravencional que se encuentran sancionados expresamente con la nulidad de obrados conforme los arts. 36-I y II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, aplicables en materia tributaria en virtud del art. 201 de la L. N° 3092; consecuentemente, corresponde anular obrados hasta la resolución sancionatoria..."

II.4. Presentado recurso de impugnación, por parte de la administración aduanera (fs. 136 a 139), se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0735/2013 de 1 de julio, con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el acto de intervención contravencional, disponiendo que la administración aduanera emita una nueva acta de intervención, que especifique los elementos de juicio, el acto u omisión que le induce a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y en el que conste claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos, cumpliendo con los arts. 96-II de la L. N° 2492 (CTB) (fs. 188 a 196 vta., del anexo 2), con base en lo siguiente:

a) "...la administración aduanera al emitir el acta de intervención, omitió cumplir el requisito esencial, de que el acto administrativo debe contener los suficientes elementos de juicio, que lleven a sostener que el operador de comercio es autor del ilícito que se le atribuye, puesto que de la revisión de los elementos de prueba señalados en dicho acto, se advierte que el FRV 121064219, de 13 de diciembre de 2012, señaló que el año de fabricación es 2006 y el año modelo 2007; asimismo, la Planilla SIZOF de Ingreso 2012232R6891, de 20 de diciembre de 2012, en los datos comerciales, descripción indicó que el modelo del vehículo es 2007. Y con relación a las páginas <http://auto.japancar.ru/?code=autop&mode=autoyearcode=autop&mode=autoyear#result>, http://www.auto-jaanese.com/Pr_1year, la misma está en un idioma inentendible, y la segunda no cursa en antecedentes administrativos (fs. 1-8 de antecedentes administrativos)".

b) "En este entendido, para iniciar un procedimiento sancionatorio por contrabando, corresponde que la administración aduanera establezca fehacientemente el año de fabricación y el año modelo del vehículo en cuestión, lo que se logra de diferentes maneras, siendo una de ellas la referencia al VIN (Vehicle Identification Number) o número de Chasis en español (...), para lo cual existen peritos especialistas, siendo uno de ellos DIPROVE que en vez realizada la inspección física, emite el resultado de la evaluación; más aún cuando la Aduana Nacional con las facultades de control y fiscalización, realice una investigación más a fondo con los fabricantes, proveedores o representantes de los mismos; pero no puede basarse en páginas de internet impresas presentadas como prueba, las cuales están en idiomas extranjeros y que corresponderían a empresas de compra venta de vehículos usados; o en pruebas inexistentes".

c) "...se evidenció vulneración no solo a los derechos constitucionales sino a la normativa tributaria vigente contenida en los arts. 115 de la C.P.E., 68-6 y 96 parág. II y II de la L. N° 2492 (CTB); por lo que no se evidenció que en el presente caso se configure la tipificación prevista en el art. 181-f) de la L. N° 2492 (CTB), 117 del Reglamento a la Ley General de Aduanas modificado por la Disposición Adicional Primera del D.S. N° 572 y el art. 9-a) del D.S. N° 28963".

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por las partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si es legal y correcta la anulación de obrados dispuesta, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, hasta el acta de intervención contravencional.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde resolver la problemática expuesta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Consideraciones previas.

De la revisión de antecedentes se advierte que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, fundó la decisión de anulación de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-042/2012 de 21 de diciembre, al advertir que la administración aduanera incumplió requisitos esenciales previstos en el Código Tributario Boliviano para la validez del acta de intervención contravencional. En ese sentido, se aclara que el control de legalidad solicitado versará únicamente dentro de los alcances y términos dispuestos en la decisión jerárquica antes citada -aspecto formal-, sin cuestionar la interpretación de la Norma Andina ISO 3779 referida al Número de Identificación del Vehículo (VIN) en su contenido y estructura, por lo siguiente: a) La autoridad demandada centró el análisis de la problemática en la observancia de requisitos esenciales para la validez del acta de intervención contravencional, salvando para la administración aduanera la resolución de la problemática de fondo, en base a la normativa legal que incluirá si el caso amerita la exposición de la norma andina citada para ser sometida la nueva decisión al escrutinio del sujeto pasivo que podrá pedir la garantía del doble examen a través de los mecanismos de impugnación. En efecto, la parte resolutoria de la resolución de recurso jerárquico, indica: "...debiendo la administración aduanera, si corresponde, emitir una nueva Acta de Intervención, que especifique los elementos de juicio, el acto u omisión que

le inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y en el que conste claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos...”; y, en la respuesta a la presente demanda agrega que las contravenciones tributarias deben contener el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención y, la falta de calificación de la conducta vicia el acto administrativo; coligiéndose así, que resolvió exigiendo el cumplimiento de formas esenciales previstas para la validez del acta de intervención contravencional; y, b) La Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, preservó no interferir en la problemática de fondo (decidir si existe contrabando) en razón a que la potestad aduanera está reservada por ley para la Aduana Nacional. Así, la S.C. N° 0566/2015-S3 señaló: “Acerca de la potestad aduanera es necesario tener en cuenta que todas las actividades vinculadas directa o indirectamente al comercio exterior en cuanto a su control y normal desarrollo son de competencia de la ANB, (...) la potestad aduanera solo podrá ser ejercida en este caso por la ANB en sus distintas reparticiones (presidencia ejecutiva, directorio, gerencia general, gerencia regional, administraciones interiores, etc.), siendo la única entidad que de acuerdo a sus características y las funciones que realiza, en aplicación especial de los procedimientos relativos al comercio exterior, la competente para tal efecto”, criterio que también fue plasmado en las SS.CC. Nos. 0433/2015-S3 de 4 de mayo, 0636/2015-S3 de 25 de junio y 0675/2016-S3 de 14 de junio; consiguientemente, corresponde a la entidad demandante determinar fundadamente -en el caso particular-, si el Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -hoy tercero interesado- incurrió en el ilícito del contrabando, mientras que incumbe a este tribunal examinar si es legal y correcta la anulación de obrados dispuesta, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, hasta el acta de intervención contravencional.

V.2. Análisis del Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-042/2012 de 21 de diciembre.

El art. 96.III del CTB establece: “En contrabando, el acta de intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante decreto supremo”; asimismo, el art. 168-I del citado cuerpo legal indica: “Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la administración tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención...”, estableciendo el párrafo III del art. 168 antes referido: “Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario”.

En ese contexto, de la revisión de antecedentes, se evidencia que efectivamente a pesar de que el art. 96-II y 168-I del CTB establecen la obligatoriedad para la administración aduanera de presentar los cargos de manera razonada, con base en hechos y en derecho, valorando las pruebas de cargo y descargo presentadas; sin embargo, el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-042/2012 de 21 de diciembre, no expone dicha labor, puesto que se limita a concluir que el vehículo amparado en el Formulario de Registro de Vehículos (FRV) 121064219 es modelo 2006 con base en la Plantilla SIZOF de Ingreso 2012232R6891 y las páginas de internet <http://auto.japanicar.ru/?code=autoyear#result> y http://www.auto-japanese.com/Pr_1year/. Y, si bien reconoce que existió duda razonable entre lo declarado y la información obtenida de la decodificación del VIN del vehículo materia de fiscalización, como sostiene en la presente demanda contenciosa administrativa, la administración aduanera, tomó la decisión de aplicar directamente el Fax Instructivo AN-GNNGC-F-05/09 sin analizar las pruebas de descargo presentada por el Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -hoy tercero interesado-, por considerarlas como papeles que podrían modificar los datos. Precisamente para evitar la arbitrariedad y la injusticia, los arts. 96-II y 168-I del CTB establecen los requisitos esenciales que debe cumplir el acta de intervención contravencional, sancionando su omisión, como en el presente caso, con la sanción drástica de la nulidad prevista en el art. 96-III del CTB, que conlleva la ineficacia de las demás actuaciones administrativas realizadas con posterioridad; es decir, la nulidad del acta de intervención contravencional afectó también a la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 007/2013 de 13 de marzo, impuesta al ahora tercero interesado.

Por la vinculatoriedad de los fallos del Tribunal Constitucional prevista por el art. 203 de la C.P.E., este tribunal comparte el criterio expuesto por la autoridad demandada que citó a la S.C. N° 0584/2006-R de 20 de junio, que indicó en un caso equivalente: “...si bien, conforme se concluyó en el Fundamento Jurídico III.2, del presente fallo, un proceso contravencional puede iniciarse con el acta de intervención por permisión de lo dispuesto el art. 168-III del CTB, que estipula que dicho acto procesal suple al auto inicial del sumario contravencional; no es menos evidente, que para que el acta de intervención pueda suplir al auto inicial del sumario contravencional, debe necesaria e inexcusablemente contener los requisitos mínimos exigibles señalados que son: 1) La especificación de los hechos objeto del proceso, 2) Los elementos de juicio que inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y, 3) La calificación legal de tal conducta; que no fueron observados, conforme se evidencia de la lectura de dicha acta de intervención, referida en el punto II.1.1; constatándose, por el contrario, que dicha acta se limitó a relatar los hechos por los cuales se produjo el decomiso del motorizado en cuestión; omisión ilegal que lesionó la garantía constitucional del debido proceso consagrado por la Constitución en su elemento configurador del derecho a la defensa, así como el derecho a la seguridad jurídica...”.

Con base en ello, no se evidencia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0735/2013 de 1 de julio, con reposición hasta el vicio más antiguo -hasta el acta de intervención contravencional, para que la administración aduanera si corresponde, emita una nueva acta de intervención, que especifique los elementos de juicio, el acto u omisión que le induce a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye y en el que conste claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos, cumpliendo con el art. 96-II de la L. N° 2492 (CTB)-, sea ilegal o arbitraria, por cuanto: 1) La facultad de anulación se encuentra dentro de la permisión prevista en el art. 212-I-c) del CTB; y, 2) Los antecedentes descritos ut supra demuestran que la administración aduanera no cumplió con los requisitos esenciales previstos en los arts. 96-II y 168-I del CTB (constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención) que permitan dar validez legal al Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI-042/2012 de 21 de diciembre, la referida omisión ocasionó que la referida acta se tornara arbitraria, en los

alcances fijados por la S.C. N° 2233/2012 de 8 de noviembre, que indicó que se incurre en motivación arbitraria en el siguiente supuesto: “b.2) (...), cuando una resolución en sentido general (judicial, administrativa, etc.) sustenta su decisión con fundamentos y consideraciones meramente retóricas, basadas en conjeturas que carecen de todo sustento probatorio o jurídico alguno, y alejadas de la sumisión a la Constitución y la ley, se está ante una ‘motivación arbitraria’ (...).

En efecto, un supuesto de ‘motivación arbitraria’ es cuando una decisión coincide o deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba o, en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso (S.C. N° 0965/2006-R de 2 de octubre), que influye, en ambos casos, en la confiabilidad de las hipótesis fácticas (hechos probados) capaces de incidir en el sentido, en los fundamentos de la decisión. Es decir, existe dependencia en cómo cada elemento probatorio fue valorado o no fue valorado, para que se fortalezca o debilite las distintas hipótesis (premisas) sobre los hechos y, por ende, la fundamentación jurídica que sostenga la decisión”, fallo jurisprudencial que refuerza el derecho del Grupo Empresarial TOWER S.R.L. -hoy tercero interesado- al reconocimiento de las garantías debidas previstas para el proceso sumario contravencional iniciado en su contra, conforme prevé el art. 68-6 y 10 del CTB, imponiéndose el deber a la administración tributaria de exteriorizar los fundamentos de hecho y de derecho, así como la valoración de las pruebas de descargo presentadas durante el proceso sumario contravencional iniciado, conforme manda los arts. 96-II y 168-I del citado cuerpo legal.

Del mismo modo, en el Sistema Interamericano de Justicia, del cual forma parte nuestro país, en el caso *Tristán Donoso Vs. Panamá. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 27 de enero de 2009. Serie C N° 193, Párrafo 153, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, recordó a los países miembros: “153. El tribunal ha resaltado que las decisiones que adopten los órganos internos, que puedan afectar derechos humanos, deben estar debidamente fundamentadas, pues de lo contrario serían decisiones arbitrarias [136]. En este sentido, la argumentación de un fallo debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que éstas han sido oídas y, en aquellos casos en que las decisiones son recurribles, les proporciona la posibilidad de criticar la resolución y lograr un nuevo examen de la cuestión ante las instancias superiores. Por todo ello, el deber de motivación es una de las ‘debidamente garantías’ incluidas en el art. 8-1 de la Convención para salvaguardar el derecho a un debido proceso [137]” (el resaltado fue añadido), fallo que forma parte del bloque de constitucionalidad conforme dispone el art. 410-II de nuestra Ley Fundamental y, merece ser observado por el demandante que está obligado a valorar todas las pruebas presentadas y asignar el valor que corresponda a cada una de ellas, resultando inaceptable que sostenga que los documentos de descargo sean papeles susceptibles de modificación en razón a que compromete la buena fe del sujeto pasivo, la presunción de legitimidad y la seguridad jurídica exigida para el comercio exterior y la regulación de la administración aduanera.

Finalmente, respecto al reclamo del demandante en sentido de que la autoridad demandada se hubiese arrogado las facultades del Tribunal Constitucional para determinar la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa del Grupo TOWER S.R.L. -ahora tercero interesado-, la vinculatoriedad de los fallos constitucionales previsto en el art. 203 de la CPE obliga su cumplimiento a toda autoridad judicial y/o administrativa, como ocurrió en el presente caso en el que se siguió el entendimiento asumido en la S.C. N° 0584/2006-R de 20 de junio; pero, además las garantía del debido proceso compele también su materialización a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en cada caso concreto que resuelve, en razón a la jerarquía normativa de nuestra Norma Fundamental y su eficacia horizontal y vertical prevista en el art. 410-I de la C.P.E., que indica: “Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución”; consecuentemente, no se evidencia que la autoridad demandada se hubiese arrogado competencias del Tribunal Constitucional a momento de resolver el recurso jerárquico planteado por la entidad demandante.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, al no haberse demostrado que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, sea ilegal o arbitraria como se demostró ut supra, no corresponde ser revocada como solicita la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 14 a 16 vta., interpuesta por Walter Elías Monasterios Orgaz en representación de Administración de Aduana zona Franca Comercial-Industrial El Alto de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1706/2013 de 17 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



224

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1386/2013, pronunciada el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 52 a 54, réplica de fs. 57-58 y vta., dúplica de fs. 52 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su calidad de gerente regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, en virtud al Memorándum Cite N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 15 a 21, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. CIV., interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1386/2013 de 13 de agosto.

La administración aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00079-2012 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2012/521/C-1621, a cuya consecuencia, en 24 de agosto de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-231/12, del técnico de metrología legal dirigido al Director de Metrología Legal, indicando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO Central La Paz, tiene código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado el recinto aduanero Villazón es el código "02", no tiene el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Villazón, puesto que en la fecha de emisión detallada en el certificado, el Técnico Eddy Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuenta con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de frontera Villazón que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA Burgos SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2012/521/C-1621 de 30 de diciembre de 2011, presentó un certificado Medio Ambiental no válido o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Añadió que el 31 de octubre de 2012, la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-088/2012, identificando como persona sindicada al Importador: Fermín Guido Valdivia Terán, con NIT 3801648, domiciliado en calle Niceto Rodríguez S/N Cochabamba.

El 16 de enero de 2013, la administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-01/2013, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Fermín Guido Valdivia Terán.

Señaló que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0078/2013 de 6 de mayo, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00079-2012, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Apuntó que refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el artículo 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-088/2012 de la DUI 2012/521/C-1621, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A; 65 y 148 del Cód. Trib., 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser

evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492.

Continúo manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido, al haberse determinado en el mismo que la Declaración Única de Importación no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) de la L. N° 2492, ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y el art. 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que la certificación deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de la mercancía y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la Declaración Única de Importación, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz, conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio.

Con relación a lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, manifiesta que no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado (arts. 198, 199 y 203 del Cód. Pen.), no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por IBMETRO, donde indica que no cursa en sus registros y que el funcionario que firma el mismo ya no es funcionario de dicha dependencia. Añade que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la autoridad demandada pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) de la L. N° 2492, por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Aclaró que el proceso penal ordinario es un tema muy aparte, el mismo fue iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables que fraguaron los documentos, en atención a que IBMETRO ya certificó que los mismos fueron fraguados.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1386/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-081/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 26 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que a efecto de la notificación a Fermín Guido Valdivia Terán en el domicilio señalado, se libre provisión compulsoria, cuya ejecución se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 52 a 54, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 50) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda se sujetan sino a los mismos argumentos del recurso jerárquico, correspondiendo remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Que la administración aduanera en el acta de intervención contravencional emitida en contra de Fermín Guido Valdivia Terán, en el Acápite Relación Circunstanciada de los Hechos, en el punto falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO, indica que: "(...) la Agencia Despachante de Aduana Burgos SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-1621 de 04/05/2012, presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso (...)".

Asimismo, la resolución sancionatoria impugnada estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Fermín Guido Valdivia Terán, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492, norma que señala que comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por disposiciones especiales; por otra parte, en su literal quinta dispone: "Remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación", por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para

desvirtuar la contravención de contrabando, y por otro lado el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00079-2012 correspondiente al vehículo que ampara la indicada DUI C-1621, no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, según Informe AN-UF-UFIPR-I N° 140/2012; motivo por el cual, sostiene que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, por lo que se requiere previamente se determine sobre la veracidad o no del mencionado Certificado Medio Ambiental, hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, compete al Ministerio Público.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1386/2013 de 13 de agosto.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 57-58, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 59, disponiéndose su traslado para la réplica, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 62 y vta., en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 121, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 1 de agosto de 2012, la administración aduanera solicitó a la ADA "Burgos SRL", la remisión de las DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Villazón, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 8 de agosto de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite N° 042/2012, remitió la documentación requerida (fs. 11 y 13-14 de los antecedentes administrativos).

III.2.- Que el 9 de agosto de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó certificación de autenticidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00079-2012, por lo que IBMETRO remitió la Nota IBMETRO-DML-INF-231/2012 de 21 de agosto, la cual indica que, de la revisión de los certificados emitidos en oficina central, oficinas regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y números proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, el certificado en cuestión no tiene el sello digital del visto bueno del director de área, asimismo no detallan el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, no describen el número de Parte de Recepción del Recinto de Frontera (fs. 17 a 22 de los antecedentes administrativos).

III.3.- Que el 30 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-140/2012, el cual expresa que corresponde anular la DUI-C-1621, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 23 a 30 de los antecedentes administrativos).

III.4.- Que el 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en Secretaría a Fermín Guido Valdivia Terán con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-088/2012 de 31 de octubre, emitida en su contra y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, misma que concluyó indicando que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, conforme los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, determinándose un total de tributos de 33.691,01 UFV y otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 41, 32 a 40 de los antecedentes administrativos).

III.5.- Que el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Fermín Guido Valdivia Terán con la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-081/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, y al no existir la mercancía comisada se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs

285.110, también dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, como la anulación de la DUI C-1621 de 4 de mayo de 2012 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 48 a 52-53 de los antecedentes administrativos).

III.6.- Que el 21 de enero de 2013, Fermín Guido Valdivia Terán, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 081/2012, en los términos del memorial que cursa de fs. 11 a 14 de los antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0078/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la resolución sancionatoria, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs. 285.110, así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI C-1621 (fs. 72 a 78 de los antecedentes administrativos).

III.7.- Contra dicha Resolución, Fermín Guido Valdivia Terán y la administración aduanera interpusieron recurso jerárquico (fs. 90 a 92 y 104 a 108 y vta., de los antecedentes administrativos), resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1386/2013 de 13 de agosto (fs. 138 a 146 y vta., de los antecedentes administrativos), que anuló la resolución de recurso de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-088/2012 de 31 de octubre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00079-2012, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, resolución que es impugnada por la gerencia regional Potosí de la Aduana Nacional a través de la presente demanda contencioso administrativa.

III.8.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354, parágs. II y III del Cód. Pdto. Civ.

IV. De la problemática planteada.

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

Que en el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la autoridad jerárquica de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-088/2012 de 31 de octubre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00079-2012, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde. Al efecto, la entidad demandante señala que el proceso penal instaurado por la Aduana no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por la misma institución de IBMETRO.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que se requiere previamente el pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

El art. 181-b) de la L. N° 2492 señala que, comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Por su parte, el art. 197, parág. II-b) de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), señala que no competen a la Superintendencia Tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la ley a la jurisdicción ordinaria.

En ese orden, el art. 217 de la L. N° 2492, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En el caso de autos, se tiene que el acta de intervención contravencional (fs. 32 a 40 de los antecedentes administrativos), en el punto referido al Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00079-2012 que ampara la DUI 2012/521/C-1621, señala que IBMETRO con nota de 24 de agosto de 2012, remitió el Informe N° IBMETRO-DML-INF-231/12, el mismo que en el numeral 3. Conclusiones indica: "Por lo anteriormente expuesto y verificando la información de nuestros archivos se podría suponer que el certificado CM-PT-04-00079-2012 sería falso. Y que fue elaborado por una persona que tenía conocimiento de la elaboración de los mismos". En el siguiente párrafo, el acta de intervención contravencional concluye: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "Burgos SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-1621 de 04/05/2012 presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso....".

Por otra parte, la resolución sancionatoria de contrabando contravencional (fs. 43 a 47 de los antecedentes administrativos), declaró probado el contrabando contravencional en contra de Fermín Guido Valdivia Terán por el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492, disponiendo en su num. 5, remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente, por la presenta comisión del delito de falsificación de documentación.

De lo anterior se evidencia, que la administración aduanera estableció que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00079-2012, que ampara la DUI No. 1621, no existe porque no se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, empero, el sujeto pasivo sostiene que dicho certificado medio ambiental es plenamente válido para desvirtuar la contravención de contrabando.

En la especie, en el acta de intervención contravencional se ha indicado que se ha presentado un certificado presuntamente falso y en la resolución sancionatoria se ha dispuesto la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal por la presunta comisión del delito de falsificación de documento; motivo por el cual, es evidente que dicho documento se encuentra sujeto o condicionado al

pronunciamiento en la vía penal sobre su falsedad o veracidad, ahí se dilucidará si el hecho ocurrió o no, a fin de determinar la existencia de la contravención aduanera y las responsabilidades pertinentes.

Por otra parte, la administración aduanera argumenta que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la autoridad demandada pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) de la L. N° 2492, por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Al respecto, es preciso puntualizar que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00079-2012, cursante a fs. 15 de los antecedentes administrativos, ha sido cuestionado como posiblemente falso, habiéndose determinado que el mismo no existe por no encontrarse registrado en los archivos de IBMETRO, sin embargo, corresponde señalar que no se puede negar su existencia, más aún cuando el art. 217 en su último párrafo de la L. N° 2492, establece expresamente que: "La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme", es decir, que la administración aduanera previamente debe demostrar que el citado certificado medio ambiental es falso, mediante fallo judicial firme emitido por autoridad competente.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el parág. II-b) del art. 197 de la L. N° 2492, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la Resolución de Directorio 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la autoridad demandada cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, dispuesta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1386/2013 de 13 de agosto, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 15 a 21 interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1386/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



225

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1393/2013, pronunciada el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 34 a 38, réplica de fs. 61 a 63 y vta., dúplica de fs. 67-68, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Manuel Félix Sangueza Guzmán, en su calidad de Gerente Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, en virtud al Memorándum Cite N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 17 a 23, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1393/2013 de 13 de agosto.

La administración aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00136-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2470, a cuya consecuencia, en 4 de julio de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología legal dirigido al Director de Metrología Legal, indicando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO-Central La Paz, tiene código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado el recinto aduanero Avaroa es el código "03", no tiene el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que en la fecha de emisión detallada en el certificado, Eddy Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuenta con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA SAA SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2470 de 29 de diciembre de 2011, presentó un certificado Medio Ambiental no válido o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Añadió que la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-064/2012, identificando como persona sindicada al Importador: Sabino Vocal Meneses, con NIT 3614554014, domiciliado en calle 16 de julio entre Sucre y Jord Central Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, la administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-65/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Sabino Vocal Meneses.

Señaló que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0071/2013 de 6 de mayo, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00136-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Apuntó que refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-064/2012 de la DUI 2011/543/C-2470, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib.; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser

evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492.

Continúo manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido, al haberse determinado en el mismo que la Declaración Única de Importación no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) de la L. N° 2492, ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y el art. 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que la certificación deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de la mercancía y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la Declaración Única de Importación, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz, conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio.

Con relación a lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, manifiesta que no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado (arts. 198, 199 y 203 del Cód. Pen.), no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por IBMETRO, donde indica que no cursa en sus registros y que el funcionario que firma el mismo ya no es funcionario de dicha dependencia. Añade que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la autoridad demandada pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) de la L. N° 2492, por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Aclaró que el proceso penal ordinario es un tema muy aparte, el mismo fue iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables que fraguaron los documentos, en atención a que IBMETRO ya certificó que los mismos fueron fraguados.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1393/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-065/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 25 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que a efecto de la notificación a Sabino Vocal Meneses en el domicilio señalado, se libre provisión compulsoria, cuya ejecución se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 34 a 38, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 32) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda se sujetan sino a los mismos argumentos del recurso jerárquico, correspondiendo remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Que la administración aduanera en el acta de intervención contravencional emitida en contra de Sabino Vocal Meneses, en el Acápite Relación Circunstanciada de los hechos, en el punto falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO, indica que: "(...) la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-2470 de 29/12/2012, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (...)".

Asimismo, la resolución sancionatoria impugnada estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Sabino Vocal Meneses, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492, norma que señala que comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por disposiciones especiales; por otra parte, en su literal quinta dispone: "Remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación", por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para

desvirtuar la contravención de contrabando, y por otro lado el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00136-2011 correspondiente al vehículo que ampara la indicada DUI C-2470, no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, según Informe AN-UF-UFIPR-I N° 101/2012; motivo por el cual, sostiene que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, por lo que se requiere previamente se determine sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, compete al Ministerio Público.

Manifestó que lo anteriormente señalado se encuentra establecido en la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0558/2011, precedente tributario que ha sido reiterado en las Resoluciones Nos. AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1389/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013, citando como respaldo de lo señalado la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1393/2013 de 13 de agosto.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 61 a 63 y vta., en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; siendo providenciado a fs. 64, disponiéndose su traslado para la dúplica, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 67-68, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 94, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó a la ADA "SAA SRL", la remisión de las DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 31 de mayo de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 13-14 y 17 a 21 del anexo 1).

III.2.- Que el 6 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó certificación de autenticidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00136-2011, por lo que IBMETRO remitió la Nota IBMETRO-DML-INF-240/2012 de 29 de agosto, la cual indica que, de la revisión de los certificados emitidos en oficina central, oficinas regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y números proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, el certificado en cuestión no tiene el sello digital del visto bueno del Director de área, asimismo no detallan el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, no describen el número de Parte de Recepción del Recinto de Frontera (fs. 23 a 25 y 27 a 34 del anexo 1).

III.3.- Que el 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-101/2012, el cual expresa que corresponde anular la DUI-C-2470, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 50 del anexo 1).

III.4.- Que el 17 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Sabino Vocal Meneses con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-064/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, misma que concluyó indicando que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO, se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, conforme los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, determinándose un total de tributos de 34.341,85 UFV y otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del anexo 1).

III.5.- Que el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Sabino Vocal Meneses con la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-065/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, y al no existir la mercancía comisada se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, que asciende a Bs 285.110, también dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, como la anulación de la DUI C-2470 de 29 de diciembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 68 a 72-73 del anexo 1).

III.6.- Que el 21 de enero de 2013, Sabino Vocal Meneses, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 065/2012, en los términos del memorial que cursa de fs. 11 a 14 de los antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0071/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la resolución sancionatoria, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 285.110, así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI C-2470 (fs. 81 a 87 de los antecedentes administrativos).

III.7.- Contra dicha resolución, Sabino Vocal Meneses y la Administración Aduanera interpusieron recurso jerárquico (fs. 90 a 92 y 104 a 108 y vta., de los antecedentes administrativos), resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1393/2013 de 13 de agosto (fs. 138 a 146 y vta., de los antecedentes administrativos), que anuló la resolución de recurso de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-064/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00136-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional a través de la presente demanda contencioso administrativa.

III.8.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354, parág. II y III del Cód. Pdto. Civ.

IV. De la problemática planteada.

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

Que en el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la autoridad jerárquica de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-064/2012 de 28 de septiembre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00136-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde. Al efecto, la entidad demandante señala que el proceso penal instaurado por la Aduana no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por la misma institución de IBMETRO.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que se requiere previamente el pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

El art. 181-b) de la L. N° 2492 señala que, comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Por su parte, el art. 197 parág. II-b) de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), señala que no competen a la Superintendencia Tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la ley a la jurisdicción ordinaria.

En ese orden, el art. 217 de la L. N° 2492, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En el caso de autos, se tiene que el acta de intervención contravencional (fs. 51 a 58 del anexo 1), en el punto referido al certificado medio ambiental CM-PT-04-00136-2011 que ampara la DUI 2011/543/C-2470, señala que IBMETRO con nota de 4 de julio de 2012, remitió el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, el mismo que en el num. 3. Conclusiones indica: "Por lo anteriormente expuesto y verificando la información de nuestros archivos se podría suponer que el certificado CM-PT-04-00136-2011 sería falso. Y que fue elaborado por una persona que tenía conocimiento de la elaboración de los mismos". En el siguiente párrafo, el acta de intervención contravencional concluye: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2470 de 29/12/2011 presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso...".

Por otra parte, la resolución sancionatoria de contrabando contravencional (fs. 63 a 67 del anexo 1), declaró probado el contrabando contravencional en contra de Sabino Vocal Meneses por el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492, disponiendo en su num. 5, remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente, por la presenta comisión del delito de falsificación de documentación.

De lo anterior se evidencia, que la administración aduanera estableció que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00136-2011, que ampara la DUI N° 2470, no existe porque no se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, empero, el sujeto pasivo sostiene que dicho certificado medio ambiental es plenamente válido para desvirtuar la contravención de contrabando.

En la especie, en el acta de intervención contravencional se ha indicado que se ha presentado un certificado presuntamente falso y en la resolución sancionatoria se ha dispuesto la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal por la presunta comisión del delito de falsificación de documento; motivo por el cual, es evidente que dicho documento se encuentra sujeto o condicionado al

pronunciamiento en la vía penal sobre su falsedad o veracidad, ahí se dilucidará si el hecho ocurrió o no, a fin de determinar la existencia de la contravención aduanera y las responsabilidades pertinentes.

Por otra parte, la Administración Aduanera argumenta que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la autoridad demandada pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) de la L. N° 2492, por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Al respecto, es preciso puntualizar que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00136-2011, cursante a fs. 14 del anexo 2, ha sido cuestionado como posiblemente falso, habiéndose determinado que el mismo no existe por no encontrarse registrado en los archivos de IBMETRO, sin embargo, corresponde señalar que no se puede negar su existencia, más aún cuando el art. 217 en su último párrafo de la L. N° 2492, establece expresamente que: "La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme", es decir, que la administración aduanera previamente debe demostrar que el citado certificado medio ambiental es falso, mediante fallo judicial firme emitido por autoridad competente.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el par. II-b) del art. 197 de la L. N° 2492, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la Resolución de Directorio 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la autoridad demandada cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, dispuesta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1393/2013 de 13 de agosto, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23 interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1393/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



226

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 23, planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1404/2013, emitida el 13 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 49 a 53, réplica de fs. 84 a 86 vta., dúplica a fs. 90-91; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012 la administración aduanera solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-00077-2012, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2012/521/C-1623, petición respondida por IBMETRO el 24 de agosto de 2012, mediante Informe N° IBMETRO-DML-INF-231/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO central La Paz ni Cochabamba, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad, por lo que los mismos tendrían origen fraudulento, por lo que la Dirección de la entidad iniciaría las acciones que correspondan, solicitando además a la Unidad de Fiscalización de la ANB efectúe las gestiones que sean convenientes para dar con los responsables de esos hechos.

Con ese antecedente, -dice- se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana BURGOS SRL, al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2012/521/C-1623 de 4 de mayo de 2012, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no se contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., (LGA), 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB, según tributos pagados de Bs 39.483.00, equivalentes a 22.547.67UFV s; es decir, contrabando contravencional.

Que en base al informe AN-UFTPR-I-139/2012 y Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-087/2012 de 31 de octubre y la prueba analizada el 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-24/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Gustavo Francisco Villarroel Morales, con CI N° 6541699 Cbba., por el inc. b) del art. 181 del CTB.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), anuló la resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0097/2013 de 6 de mayo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00077-2012, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, al respecto expuso como fundamento: "xii De lo anterior se evidencia que existe una contradicción de argumentos ente el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal puesto que Fermina Céspedes Salazar, asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y por otro lado, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0033-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-1652 no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según informe AN-UF-UFIPR-I N° 060/2012; motivo por el cual dicha prueba, se encuentra suspendida al pronunciamiento en la vía penal; es decir, para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental (fs. 15 de antecedentes administrativos c.2) hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, competen al Ministerio Público".

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décima sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-087/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2012/521/C-1623, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Que por lo señalado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fue presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Con relación a lo señalado por la AGIT de que debe existir pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, pues el mismo está corroborado por el certificado de IBMETRO, al parecer la AGIT pone en duda lo afirmado por IBMETRO dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Haciendo una transcripción de los arts. 198, 199 y 203 del Cód. Pen., afirmó que de su interpretación no se pretende se identifique la falsedad, sino más bien, se determine quién es el autor o participe del hecho delictivo, de ahí que no resulta coherente que la AGIT pretenda se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o no, sino en qué grado fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidará el certificado CM-PT-04-00077-2012, al contrario solo sancionará el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando contravencional que se inició, puesto que al tener la certificación de IBMETRO de que los merituados documentos son falsos, es como si los mismos no existieran porque no fueron emitidos por la entidad competente y, por consiguiente, se hubiera incumplido lo dispuesto por el art. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas, en ese entendido es que se procesó por contrabando contravencional.

El proceso penal ordinario es un tema aparte iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables de fraguar documentos que están permitiendo la circulación de vehículos que no cumplen con las exigencias medio ambientales, atentando contra la salud de la sociedad en su conjunto. IBMETRO ha certificado que los certificados utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que fueron fraguados, correspondiendo a la autoridad jurisdiccional determinar quién o quiénes son los responsables.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1404/2013 de 18 de agosto emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por consiguientemente, se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-24/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 15 de agosto de 2014, que cursa de fs. 49 a 53, señalando que los fundamentos de la resolución impugnada son claros y están respaldados con argumentos técnico jurídicos.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que Gustavo Francisco Villaruel Morales, asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, por otro lado, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria establecen que el certificado medio ambiental del vehículo que ampara la DUI 2012/521/C-1623 de 4 de mayo de 2012, no existe ni está registrado en los archivos de IBMETRO, y que por lo mismo sería presuntamente falso; motivo por el cual dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal; es decir, para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo se requiere previamente del pronunciamiento de la veracidad del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la misma administración aduanera compete al Ministerio Público. En tal virtud, la instancia jerárquica está imposibilitada por mandato del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, pronunciarse sobre la autenticidad o

falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales correspondientes para dicho fin, en cumplimiento del último párrafo del art. 217 de la misma ley, referido a un proceso judicial previo, el cual estaría iniciado según asegura la administración aduanera.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la ANB, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Intervención del tercero interesado.

Gustavo Francisco Villarroel Morales, como tercero interesado fue legalmente notificado con el proceso contencioso administrativo mediante orden instruida (fs. 16), no habiéndose apersonado al mismo ni asumido defensa.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-087/2012, de 31 de octubre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado medio Ambiental N° CM-PT-04-00077-2012, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde conforme establece el inc. c), parág. I, del art. 212, de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

Al efecto señaló, que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpretó correctamente dicha normativa conforme establece el art. 8 del CTB y realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia se anuló obrados sin justificativo o normativa específica, causándole un grave perjuicio al haber anulado obrados sin justificativo o normativa específica, siendo que el procedimiento seguido en el caso a consecuencia del control diferido regular es válido, y donde se determinó que la DUI no contaba con documentos de soporte válidos, razón por la que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB, al haber transportado un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Por otra parte, se estableció que el certificado de IBMETRO presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01659/2012 de 24 de agosto y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo está corroborado por el certificado de IBMETRO, certificado que al parecer la AGIT pone en duda, dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que existía contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que la misma era plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y por otro lado, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria establecían que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00077-2012 de 25 de mayo, el vehículo que ampara la DUI C-1623, no existía ni estaba registrado en los archivos de IBMETRO; motivo por el cual dicha prueba estaba supeditada al pronunciamiento en la vía penal; es decir, que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo se requería previamente el pronunciamiento de la veracidad del certificado medio ambiental, hecho que como lo reconoce la misma administración aduanera compete al Ministerio Público. Estando la instancia jerárquica imposibilitada por mandato del art. 197 parág. II-b) de la L. N° 3092, pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales correspondientes para dicho fin, en cumplimiento del último párrafo del art. 217 de la misma ley.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que, mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-059/2012 de 25 de julio de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante irregularidades detectadas, entre ellas certificados medio ambientales presumiblemente falsos, solicita al gerente regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad proceder a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Villazón de enero a junio de 2012, adjuntado al efecto el detalle de DUI s (fs. 32-34 anexo 1 sede administrativa).

El 1 de agosto de 2012, la administración aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "Burgos SRL" la remisión de DUI s de los vehículos detallados en el anexo con sus documentos de respaldo originales (fs. 36 anexo 1). El 2 de agosto del mismo año, la mencionada ADA, mediante Nota Cite: 042/2012, remitió la documentación requerida (fs. 37 -38 anexo 1 sede administrativa).

Con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de nueve (9) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos DUI 2012/521/C-1623 que dio origen al presente proceso (fs. 41 anexo 1 sede administrativa).

IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-231/12 de 21 de agosto, el cual indica que concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa que los certificados no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO Central La PAZ. Además, que no tienen el sello digital de visto bueno del director de área que es una característica de autenticidad de los certificados correspondientes a la gestión 2012 y llevan la firma del técnico de IBMETRO-La Paz Eddy Mamani y sello institucional IBMETRO

Regional CBBA., situación que no corresponde ya que los certificados medio ambientales para el recinto aduanero Villazón son emitidos por IBMETRO La Paz, debiendo tener los mismos el sello y firma del técnico y sello Institucional IBMETRO La Paz (fs. 42-43 anexo 1). En cuya virtud, El Director de Metrología Legal IBMETRO respondiendo a la administración aduanera concluye que los certificado medio ambientales tendrían un origen fraudulento, por lo que dicha dirección iniciaría las acciones correspondientes (fs. 47 anexo 1 sede administrativa).

El 30 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el informe AN-UFIPR-I-139/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI 2012/521/C-1623 de 4 de mayo, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO correspondiendo su consideración por la Unidad Legal para que tome las acciones que correspondan (fs. 48-64 anexo 1 sede administrativa).

El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó a Gustavo Francisco Villarroel Morales con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR_AI-N°087/2012 de 31 de octubre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de Bs 39.483.00 equivalente a 22.447,67 UFV s y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos, a partir de su legal notificación (fs. 56-69 anexo 1 sede administrativa).

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la misma administración aduanera notificó a Gustavo Francisco Villarroel Morales, con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 24/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la contravención aduanera de contrabando en su contra, al no existir la mercancía comisada, se le impuso la multa el pago del 100 % del valor de la mercancía objeto de contrabando, que ascendía a Bs 264.176.00, la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, la anulación de la DUI 2011-543-C-1623 de 14 de mayo de 2012. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 73-77 anexo 1 sede administrativa).

La afectada interpuso recurso de alzada resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0097/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-24/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 264.176 así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2012/521/C 1623, de acuerdo con lo previsto por el art. 117-II de la C.P.E., y art. 181-II del CTB, todo conforme lo establece el art. 212-I-a) del referido Cód. Trib. Boliviano (fs. 80-87 anexo 1 antecedentes recursivos).

El sujeto pasivo (100-102 del anexo 1 antecedentes recursivos) y la administración aduanera (fs. 115-120 anexo 1 antecedentes recursivos) plantearon recurso jerárquico resuelto con la resolución jerárquica –ahora impugnada- mediante la cual la AGIT anuló la resolución del recurso de alzada ARIT-CHQ/RA N° 0097/2013, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-UFIPR-AI-087/2012 de 31 de octubre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00077-2012, la administración aduanera dicte nuevo acta de intervención, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092 (fs. 150-158 vta. anexo 1 antecedentes recursivos).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática traída a consideración en el presente proceso contencioso administrativo, es necesario recordar y hacer referencia al principio de congruencia que en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben preferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la Administración Aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1404/2013, emitida el 13 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa se centró en el hecho de que la administración aduanera no demostró que el certificado medio ambiental, sea falso y, que por mandato del art. 217, último párrafo de la L. N° 3092, la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarado falso por fallo judicial firme, en ese sentido en estricta aplicación del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, no compete a la instancia jerárquica dilucidar cuestiones de índole civil o penal.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-059/12 de 25 de julio de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante irregularidades detectadas, entre ellas, certificados medio ambientales presumiblemente falsos, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad proceda a realizar control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la Administración de Aduana Frontera Villazón de enero a junio de 2012, adjuntado al efecto el detalle de DUI s. En ese cometido dicha unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana "Burgos SRL" la remisión de DUI s de los vehículos detallados en el anexo con los documentos de respaldo originales; dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento por Informe IBMETRO-DML-INF-231/12 de 21 de agosto, indicó que los certificados no estaban registrados en los archivos y base de información de IBMETRO-CENTRAL La Paz, no tenían sello digital de visto bueno del director de área que era una característica de autenticidad de los certificados correspondientes a la gestión 2012, además de llevaban la firma del técnico de IBMETRO-La Paz Eddy Mamani y sello institucional IBMETRO REGIONAL CBBA., situación que no correspondía, ya que los certificados medio ambientales para el recinto aduanero Villazón eran emitidos por IBMETRO La Paz, concluyendo por lo mismo que los certificado medio ambientales tendrían origen fraudulento.

Como consecuencia de estos antecedentes y el informe técnico correspondiente el 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó a Gustavo Francisco Villarroel Morales con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR_AI-N°087/2012 de 31 de octubre, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinando como tributo aduanero la suma de Bs 39.483.00 equivalente a 22.447.67 UFV s y se le otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos, a partir de su legal notificación. Esa acta en el punto "falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluyó lo siguiente: " Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana BURGOS SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-1623 de 04/05/2012, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-00077-12 de 02/05/2012) por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO ...".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N°24/2012 de 27 de diciembre contra Gustavo Francisco Villarroel Morales, declara probada la contravención aduanera disponiendo la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2012/521/C-1623 de 04/05/2012. En ese entendido, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del CTB, en su párrafo final prevé que la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada falsa por fallo judicial firme; es decir que, siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no podía asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar la falsedad de un certificado, como lo hizo en el caso, cuando esa determinación corresponde a otra instancia. Si la administración aduanera tenía duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió realizar la denuncia penal para la determinación de la falsedad y la identificación del responsable del hecho delictivo y con su resultado recién sustanciar el proceso administrativo sancionador, si correspondía.

Conforme lo señalado le asiste razón a la Autoridad General de Impugnación Tributaria al concluir que, para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requería previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II-b) del art. 197 del CTB de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales a ese fin, por lo que anuló la resolución del recurso de alzada ARIT, de manera correcta observando el debido proceso demás derechos y garantías de los que está revestido todo proceso sancionatorio administrativo.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 21 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1404/2013 de 13 de agosto, dictada por la AGIT, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



227

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 17 a 23, planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1394/2013 emitida el 13 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 34 a 38, réplica de fs. 86 a 88 vta., dúplica a fs. 95-96; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 la administración aduanera solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0033-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1652, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe N° IBMETRO-DML-CE-01272/12 de 4 de julio, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz ni Cochabamba, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, -dice- se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1652 de 26 de agosto de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no se contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB, según tributos pagados de Bs 59.972.00, equivalentes a 36.042.16 UFV s; es decir, contrabando contravencional.

Que en base al informe AN-UFTPR-I-060/2012 y Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-023/2012 de 28 de septiembre y la prueba analizada el 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-

GRPGR-ULEPR-RS-84/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Fermina Céspedes Salazar, con CI N° 3013557 Cbba., por el inc. b) del art. 181 del CTB con domicilio en la zona Ullincate s/n Sacaba Cochabamba.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), anuló la resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0079/2013 de 6 de mayo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0033-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, al respecto expuso como fundamento: "xii De lo anterior se evidencia que existe una contradicción de argumentos ente el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal puesto que Fermina Céspedes Salazar, asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y por otro lado, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0033-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-1652 no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según informe AN-UF-UFIPR-I N° 060/2012; motivo por el cual dicha prueba, se encuentra suspendida al pronunciamiento en la vía penal; es decir, para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental (fs. 15 de antecedentes administrativos c.2) hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, competen al Ministerio Público".

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décima sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-023/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-1656, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Con relación a lo señalado por la AGIT de que debe existir pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, pues el mismo está corroborado por el certificado de IBMETRO, al parecer la AGIT pone en duda lo afirmado por IBMETRO dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Haciendo una transcripción de los arts. 198, 199 y 203 del Cód. Pen., afirmó que de su interpretación no se pretende se identifique la falsedad, sino más bien, se determine quién es el autor o participe del hecho delictivo, de ahí que no resulta coherente que la AGIT pretenda se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o no, sino en qué grado fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidará el certificado CM-PT-04-033-2011, al contrario solo sancionará el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando contravencional que se inició, puesto que al tener la certificación de IBMETRO de que los merituados documentos son falsos es como si los mismos no existieran porque no fueron emitidos por la entidad competente y, por consiguiente, se hubiera incumplido lo dispuesto por el art. 11-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas, en ese entendido es que se procesó por contrabando contravencional.

El proceso penal es un tema aparte iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables de fraguar documentos que están permitiendo la circulación de vehículos que no cumplen con las exigencias medio ambientales, atentando contra la salud de la sociedad en su conjunto. IBMETRO ha certificado que los certificados utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que fueron fraguados, correspondiendo a la autoridad jurisdiccional determinar quién o quiénes son los responsables.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1394/2013 de 13 de agosto emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por consiguientemente, se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-084/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 34 a 38, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo el tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la entidad demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que de conformidad con el art. 76 de la L. N° 2492 en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hecho constitutivos de los mismos; en el presente caso la Administración Aduanera no demostró que el certificado medio ambiental (IBMETRO) N° 6544, se falso ni lo adjuntó en los antecedentes administrativos; más aún, cuando por mandato del art. 217, último párrafo de la L. N° 3092, se determina que la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarado falso por fallo judicial firme, en ese sentido en estricta aplicación del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, no compete a la instancia jerárquica dilucidar cuestiones de índole civil o penal, atribuidas a la jurisdicción ordinaria, por lo que la Administración Aduanera previamente debe demostrar que el certificado medioambiental (IBMETRO) N° 6544, presentado a despacho aduanero como documento soporte de la DUI C-1618, por la ADA Bruselas por cuenta de su comitente Peter Luis Franco Ávila, es falso, a través de fallo firme dictado por autoridad competente.

Consiguientemente entiende que la administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial Winner, vulneró los derechos concernientes al debido proceso y el derecho a la defensa, establecidos por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., y 68-6) de la L. N° 2492, en contra de Peter Luis Franco Ávila, en aplicación del art. 36-I de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, aplicables en materia tributaria por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, por lo que correspondía anular la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-WINZZ-AI 046/2011 de 2 de marzo, toda vez que la administración aduanera debe demostrar que el certificado medio ambiental citado es falso.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la ANB, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Intervención del tercero interesado.

Fermina Céspedes Salazar, como tercera interesada fue legalmente notificada con el proceso contencioso administrativo mediante orden instruida, no habiéndose apersonado al mismo ni asumido defensa.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-023/2012, de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado medio Ambiental N° CM-PT-04-00033-2011, la administración aduanera dicte una nueva Acta de Intervención Contravencional, si corresponde conforme establece el inc. c), parág. I, del art. 212, de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

Al efecto señaló, que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpretó correctamente dicha normativa conforme establece el art. 8 del CTB y realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia se anuló obrados sin justificativo o normativa específica, causándole un grave perjuicio al haber anulado obrados sin justificativo o normativa específica, siendo que el procedimiento seguido en el caso a consecuencia del control diferido regular es válido, y donde se determinó que la DUI no contaba con documentos de soporte válidos, razón por la que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB, al haber transportado un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Por otra parte, se estableció que el certificado de IBMETRO presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo esta corroborado por el certificado de IBMETRO, certificado que al parecer la AGIT pone en duda, dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que de conformidad con el art. 76 de la L. N° 2492 en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hecho constitutivos de los mismos; en el caso la administración aduanera no demostró que el certificado medio ambiental (IBMETRO) N° 6544, se falso ni lo adjuntó en los antecedentes administrativos y, que por mandato del art. 217, último párrafo de la L. N° 3092, la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarado falso por fallo judicial firme, en ese sentido en estricta aplicación del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, no compete a la instancia

jerárquica dilucidar cuestiones de índole civil o penal, atribuidas a la jurisdicción ordinaria, por lo que la administración aduanera previamente debe demostrar que el certificado medioambiental (IBMETRO) N° 6544, presentado a despacho aduanero como documento soporte de la DUI C-1618, por la ADA Bruselas por cuenta de su comitente Peter Luis Franco Ávila, es falso, a través de fallo firme dictado por autoridad competente.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/2012 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante irregularidades detectadas, entre ellas certificados medio ambientales presumiblemente falsos, solicita al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad proceda a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI s (fs. 12-13 anexo 1).

El 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL" la remisión de DUI's de los vehículos detallados en el anexo con sus documentos de respaldo originales (fs. 14 anexo 1). El 31 de mayo de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 15-19 anexo 1).

Con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos DUI 2011/543/C-1656 que dio origen al presente proceso (fs. 24 anexo 1).

IBMETRO con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 anexo 1).

El 27 de diciembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el informe AN-UFIPR-I-043/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI 2011/543/C-1057, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO correspondiendo su consideración por la unidad legal para que tome las acciones que correspondan (fs. 35-42 anexo 1).

El 17 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó a Primitiva Terceros Medina con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR_AI-N° 006/2012 de 28 de noviembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 35.379.00 UFV s y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos, a partir de su legal notificación (fs. 51-59 anexo 1).

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la misma administración aduanera notificó a Primitiva Terceros Medina con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 34/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se le impuso la multa el pago del 100 % del valor de la mercancía objeto de contrabando, que ascendía a Bs. 277.813, la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, la anulación de la DUI 2011-543-C-1057 de 4 de junio de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 68-73 anexo 1).

La afectada interpuso recurso de alzada resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0079/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-084/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 289.866 así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C 2198, de acuerdo con lo previsto por el art. 117-II de la C.P.E., y art. 181-II del CTB, todo conforme lo establece el art. 212-I-a) del referido Cód. Trib. Boliviano (fs. 87-93 anexo 2).

El sujeto pasivo Primitiva Terceros Medina (fs. 96-98 anexo 2) y la administración aduanera (fs. 110-115 anexo 2) plantearon recurso jerárquico resuelto con la resolución jerárquica -ahora impugnada- mediante la cual la AGIT anuló la resolución del recurso de alzada ARIT-CHQ/RA N° 0079/2013, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-UFIPR-AI-023/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00033-2011, la administración aduanera dicte nuevo acta de intervención Contravencional, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092 (fs. 145-153 vta. anexo 2).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática traída a consideración en el presente proceso contencioso administrativo, es necesario recordar y hacer referencia al principio de congruencia que en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben preferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado

con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculada también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código Tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1394/2013, emitida el 13 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa se centró en el hecho de que la administración aduanera no demostró que el certificado medio ambiental (IBMETRO) N° 6544, se falso ni lo adjuntó en los antecedentes administrativos y, que por mandato del art. 217, último párrafo de la L. N° 3092, la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarado falso por fallo judicial firme, en ese sentido en estricta aplicación del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, no compete a la instancia jerárquica dilucidar cuestiones de índole civil o penal.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante irregularidades detectadas, entre ellas las supuestas falsedades de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI s. En ese cometido la referida unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI's de los vehículos detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, indicó que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, estos no estaban registrados en sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

A consecuencia de estas actuaciones se tiene el Acta de Intervención Contravencional Intervención AN-GRPTS-UFIPR_AI-N° 006/2012 de 27 de diciembre, emitida contra Fermina Céspedes Salazar, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinando como tributo aduanero la suma de 35.379.00 UFV s y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos, a partir de su legal notificación. Dicha acta en el punto "falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluye señalando lo siguiente: " Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-1057 de 4 de junio, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-0023-2011 de 06/04/2011) por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 34/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Primitiva Terceros Medina, ordenando expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 68 a 72 anexo 1).

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2011/543/C-1057 de 4 de junio, así lo ha establecido el Acta de intervención contravencional y en la propia resolución sancionatoria, conforme los antecedentes referidos. En ese entendido, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del CTB, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme; es decir que, siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no podía asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad del certificado, como lo hizo, cuando esa determinación corresponde a la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración aduanera teniendo duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter al proceso administrativo sancionador debió realizar la denuncia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental y quien fue el responsable de ese hecho delictivo.

Que conforme lo señalado con toda razón la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requería previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II-b) del art. 197 del CTB de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales para ese fin, determinando anular la resolución del recurso de alzada ARIT, de manera correcta observando el debido proceso y los derechos y garantías de los que debe estar revestido todo proceso sancionatorio administrativo.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la R.D. N° 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 21 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1394/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



228

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22, planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1387/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 44 a 47 vta., réplica de fs. 50-51, duplica a fs. 54; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 la administración aduanera solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0102-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2198, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe N° IBMETRO-DML-CE-01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz ni Cochabamba, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2198 de 19 de noviembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no se contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB, según tributos pagados de Bs 69.433.00, equivalentes a 40.792.31 UFV; es decir, contrabando contravencional.

Que en base al informe AN-UFTPR-1088/2012 de 27 de septiembre y Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-051/2012 de 28 de septiembre y la prueba analizada el 27 de diciembre de 2012, administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-60/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Martha Nogales Delgadillo, con CI N° 3564061 Cbba., por el inc. b) del art. 181 del CTB con domicilio en la zona Ulincate s/n Sacaba Cochabamba.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), anuló la Resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0090/2013 de 6 de mayo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado Medio Ambiental N° CM-PT-4-102-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde, al respecto expuso como fundamento: "xii De lo anterior se evidencia que existe una contradicción de argumentos ente el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal puesto que Martha Nogales delgadillo, asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y por otro lado el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria establecen que el Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0102-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUIC-2198 no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según informe AN-UF-UFIPR-I N° 088/2012, motivo por el cual dicha prueba se encuentra suspendida al pronunciamiento en la vía penal; es decir, para determinar si lo hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; se requiere previamente el pronunciamiento sobre la verdad o no del mencionado certificado medio ambiental (fs. 15 de antecedentes administrativos c.2) hecho que como bien lo señala la administración aduanera, competen al Ministerio Público".

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula décima sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención GRPTS-UFIPR-AI-088/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-2198, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Con relación a lo señalado por la AGIT de que debe existir pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, pues el mismo está corroborado por el certificado de IBMETRO, al parecer la AGIT pone en duda lo afirmado por IBMETRO dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Haciendo una transcripción de los arts. 198, 199 y 203 del CP afirmó que de la interpretación de esas normas no pretenden se identifique la falsedad sino más bien se determine quién es el autor o participe del hecho delictivo, de ahí que no resulta coherente que la AGIT pretenda se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o no, sino en qué grado fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidará el certificado CM-PT-04-102-2011, al contrario solo sancionará el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando contravencional que se inició, puesto que al tener la certificación de IBMETRO de que los merituidos documentos son falsos es como si los mismos no existieran porque no fueron emitidos por la entidad competente y, por consiguiente se hubiera incumplido lo dispuesto por el art. 11-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas, en ese entendido es que se procesó por contrabando contravencional.

El proceso penal es un tema muy aparte que fue iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables de fraguar documentos que están permitiendo la circulación de vehículos que no cumplen con las exigencias medio ambientales, atentando contra la salud de la sociedad en su conjunto. IBMETRO ha certificado que los certificados utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que fueron fraguados, correspondiendo a la Autoridad jurisdiccional determinar quién o quiénes son los responsables.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1387/2013 de 13 de agosto emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria por consiguientemente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-60/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 9 de mayo de 2014, que cursa de fs. 44 a 47 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el tema principal radicaba en la valoración de la prueba -certificación de IBMETRO-, al respecto existía una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera, puesto que Martha Nogales Delgadillo, aseguraba que era plenamente válida para desvirtuar la atribución y sanción por contrabando contravencional, y por otro lado, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el certificado medio ambiental N° CM-PT-04-0102-2011 que corresponde al vehículo que ampara la DUI C-2198 no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, según el informe AN-UF-UFIPR-I N° 088/2012, motivo por el cual dicha prueba está supeditada al pronunciamiento de la vía penal; es decir para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo se requiere el pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, hecho que como bien señala la administración tributaria, compete al Ministerio Público. Por lo que bajo esos fundamentos la instancia jerárquica como lo ha señalado en su resolución impugnada en la vía contenciosa administrativa se encuentra imposibilitada por mandato expreso del inc. b) parág. II art. 197 de la L. N° 3092, de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto pasivo las vías legales correspondientes para dicho fin, en cumplimiento del último párrafo del art. 217 de la citada ley, referida a un proceso judicial previo, el cual ya se inició conforme sostiene la administración.

Por los motivos expuestos la AGIT no ingreso al análisis de fondo, toda vez que resolver el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, constituiría infracción del inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, por lo que la instancia jerárquica anulo obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-051/2012, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0102-2011, la administración aduanera dicte nueva Acta de Intervención, si corresponde, fundamentos que desvirtúan los argumentos del demandante.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. Intervención del tercero interesado.

Martha Nogales Delgadillo, como tercera interesada fue legalmente notificada con el proceso contencioso administrativo mediante orden instruida, no habiéndose apersonado al mismo ni asumido defensa.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-051/2012, de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado medio Ambiental N° CM-PT-04-0102-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde conforme establece el inc. c), parág. I, del art. 212, de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

Al efecto señaló, que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpretó correctamente dicha normativa conforme establece el art. 8 del CTB y realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia se anuló obrados sin justificativo o normativa específica, causándole un grave perjuicio al haber anulado obrados sin justificativo o normativa específica, siendo que el procedimiento seguido en el caso a consecuencia del control diferido regular es válido, y donde se determinó que la DUI no contaba con documentos de soporte válidos, razón por la que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB, al haber transportado un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de control diferido regular, se estableció que el certificado de IBMETRO presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo esta corroborado por el certificado de IBMETRO, certificado que al parecer la AGIT pone en duda, dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, razón por la que la instancia jerárquica anulo obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-051/2012, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0102-2011, la administración aduanera dicte nueva Acta de Intervención, si corresponde, fundamentos que desvirtúan los argumentos del demandante.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante irregularidades detectadas, entre ellas certificados medio ambientales presumiblemente falsos, solicita al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad proceda a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI s (fs. 2 anexo 2).

El 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI s de los vehículos detallados en el anexo con sus documentos de respaldo originales. El 31 de mayo de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 17 a 21 anexo 2).

A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de fs. 2 del anexo 1), el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos DUI 2011/543/C-2198 que dio origen al presente proceso (fs. 23 anexo 1).

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 28-34 anexo 2).

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-088/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI 2011/543/C-2198, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO correspondiendo su consideración por la unidad legal para que tome las acciones que correspondan (fs. 35-42 anexo 2)

El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó a Martha Nogales Delgado con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-N° 005/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 40.792.31 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51-59 anexo 2).

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó a Martha Nogales Delgadillo con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 060/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, la anulación de la DUI 2011-543-C-2198 de 19 de noviembre de 2011, instruyendo asimismo la ejecución tributaria hasta el monto de Bs 335.603.00 Bolivianos. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66-71 anexo 2).

Planteado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0090/2013 de 6 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-60/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 335.603.-, así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C 2198, de acuerdo con lo previsto por el art. 117-II de la C.P.E., y art. 181-II del CTB, todo conforme lo establece el art. 212-I-a) del referido Cód. Trib.

La administración aduanera y el sujeto pasivo Martha Nogales Delgadillo, plantearon el recurso jerárquico de fs. 106 a 11 y 96 a 4, respectivamente, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la Resolución del recurso de alzada ARIT-CHQ/RA N° 0090/2013 de 6 de mayo, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-60/2012 de 27 de diciembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0102-2011, la administración aduanera dicte nuevo acta de intervención Contravencional, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática traída a consideración en el presente proceso contencioso administrativo, es necesario recordar y hacer referencia al principio de congruencia que en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben preferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían una barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1387/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante supuestas irregularidades detectadas, entre ellas las supuesta falsedad de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI s. En ese cometido la referida unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI s de los vehículos detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, indicó que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, estos no estaban registrados en

sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

A consecuencia de estas actuaciones se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-N° 005/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-2198 de 19 de noviembre, emitida contra Martha Nogales Delgadillo, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinando como tributo aduanero la suma de 40.792.31 UFV, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del anexo 1). Dicha acta en el punto "Falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluye señalando lo siguiente: " Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2198 de 19 de noviembre, presento un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-102-11 de 11/19/2011) por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO....".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 060/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Martha Nogales Delgadillo, ordenando expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 71 Anexo 1).

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2011/543/C-2198 de 19 de noviembre, así lo ha establecido el acta de intervención contravencional y en la propia resolución sancionatoria, conforme los antecedentes referidos. En ese entendido la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del CTB, en su parágrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria teniendo duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió realizar la denuncia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que con toda razón la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluye que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II-b) del art. 197 del CTB de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales para ese fin, por lo que determinó anular la resolución del recurso de alzada ARIT.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 16 a 22, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1387/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



229

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1382/2013 emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 34 a 38, réplica de fs. 61 a 63 vta., dúplica a fs. 66-67, la contestación del tercero interesado de fs. 93 a 102; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0072-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2092, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante nota IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, por tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, estos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2092 de 1 de noviembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Décima Sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-041/2012 de la DUI 2011/543/C-2092, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Transcribiendo los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

Por lo citado señaló que el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inc. b) del art. 181 del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inc. k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que el funcionario que firma no se encontraba en funciones.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que IBMETRO ha certificado que los documentos utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que los mismos fueron fraguados, por lo que corresponde a la autoridad jurisdiccional e investigativa determinar quienes o quien es el responsable.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1382/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-020/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 34 a 38, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-041/2012, indica en el acápite relación circunstanciada de los hechos, respecto al punto falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO que: "(...) la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2092 de 01/11/2011, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (...);" asimismo la resolución sancionatoria estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Marcelo Sánchez Zambrana, conforme el inc. b) del art. 181 del CTB, por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que Augusto Jhonny Carballo Zeballos asegura que este documento es plenamente válido; motivo por el cual dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, es decir, que se requiere previo pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, concluyendo que la instancia jerárquica se ve imposibilitada por mandato expreso del art. 197-II-b) de la L. N° 3092.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-041/2012, ordenando que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional.

Al efecto el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, razón por la que la instancia jerárquica anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0072-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención, si corresponde, fundamentos que desvirtúan los argumentos del demandante.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1. Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 17 a 24, anexo 2).

IV.2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 26, anexo 2), la administración aduanera, solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2092 que dio origen al presente proceso.

IV.3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 30 a 37, anexo 2).

IV.4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-078/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2092, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 51 del anexo 2).

IV.5. El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Augusto J. Carballo Zeballos con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-041/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 61 a 69 del anexo 2).

IV.6. Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Augusto J. Carballo Zeballos con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-20/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-2092 de 1 de noviembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 77 a 82 anexo 2).

IV.7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0020/2013 de 6 de mayo (fs. 85 a 91 vta., anexo 1), revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-020/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 336.085 así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C-2092.

IV.8. Alex Arnez Alcocer y Juan Carlos Loma Sanabria, en representación de Augusto J. Carballo Zeballos y la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional, interpusieron recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1382/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-041/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0072-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención.

IV.9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1.- Respecto al procedimiento de control diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1382/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

V.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante supuestas irregularidades detectadas, entre ellas las supuesta falsedad de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI's. En ese cometido la referida unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI's de los vehículos

detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, indicó que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, estos no estaban registrados en sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

A consecuencia de estas actuaciones se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-N° 041/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-2092, emitida contra Augusto J. Carballo Zeballos, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 61 a 69 del anexo 2). Dicha Acta en el punto "Falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluye señalando lo siguiente: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2092 de 01/11/2011, presento un certificado medio ambiental presuntamente falso CM-PT-04-0072-2011 de 31/10/2011 por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-20/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Augusto J. Carballo Zeballos, ordenando expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 77 a 82 anexo 2).

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2011/543/C-2092, así lo ha establecido el acta de intervención contravencional y en la propia resolución sancionatoria, conforme los antecedentes referidos. En ese entendido la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del CTB, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria teniendo duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió realizar la denuncia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que con toda razón la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluye que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II-b) del art. 197 del CTB de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales para ese fin, por lo que determinó anular la resolución del recurso de alzada ARIT.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1382/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



230

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 17 a 23, planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1407/2013 emitida el 13 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 34 a 38, réplica de fs. 86 a 88 vta., dúplica a fs. 95-96; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que mediante nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 la administración aduanera solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0033-2011, correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1652, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe N° IBMETRO-DML-CE-01272/12 de 4 de julio, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz ni Cochabamba, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, -dice- se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1652 de 26 de agosto de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no se contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del CTB, 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB, según tributos pagados de Bs 59.972.00, equivalentes a 36.042.16 UFV's; es decir, contrabando contravencional.

Que en base al informe AN-UFTPR-I-060/2012 y Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-023/2012 de 28 de septiembre y la prueba analizada el 27 de diciembre de 2012, administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-84/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Fermina Céspedes Salazar, con CI N° 3013557Cbba., por el inc. b) del art. 181 del CTB con domicilio en la zona Ulincate s/n Sacaba Cochabamba.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), anuló la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0079/2013 de 6 de mayo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0033-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, al respecto expuso como fundamento: "xii De lo anterior se evidencia que existe una contradicción de argumentos ante el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal puesto que Fermina Céspedes Salazar, asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y por otro lado, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0033-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-1652 no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según informe AN-UF-UFIPR-I N° 060/2012; motivo por el cual dicha prueba, se encuentra suspendida al pronunciamiento en la vía penal; es decir, para determinar si lo hechos

generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental (fs. 15 de antecedentes administrativos c.2) hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, competen al Ministerio Público”.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-023/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-1656, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del CTB, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del CTB.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Con relación a lo señalado por la AGIT de que debe existir pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, pues el mismo esta corroborado por el certificado de IBMETRO, al parecer la AGIT pone en duda lo afirmado por IBMETRO dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Haciendo una transcripción de los arts. 198, 199 y 203 del CP afirmó que de su interpretación no se pretende se identifique la falsedad, sino más bien, se determine quién es el autor o participe del hecho delictivo, de ahí que no resulta coherente que la AGIT pretenda se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o no, sino en qué grado fueron responsables de la elaboración y uso de este documento, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidará el certificado CM-PT-04-033-2011, al contrario solo sancionará el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando contravencional que se inició, puesto que al tener la certificación de IBMETRO de que los merituados documentos son falsos es como si los mismos no existieran porque no fueron emitidos por la entidad competente y, por consiguiente, se hubiera incumplido lo dispuesto por el art. 11-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas, en ese entendido es que se procesó por contrabando contravencional.

El proceso penal es un tema aparte iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables de fraguar documentos que están permitiendo la circulación de vehículos que no cumplen con las exigencias medio ambientales, atentando contra la salud de la sociedad en su conjunto. IBMETRO ha certificado que los certificados utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que fueron fraguados, correspondiendo a la autoridad jurisdiccional determinar quién o quiénes son los responsables.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1407/2013 de 13 de agosto emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por consiguientemente, se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-084/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 34 a 38, señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan la fundamentación de la resolución jerárquica, más aun cuando es una reproducción de los fundamentos expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo el tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa de la entidad demandante.

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que de conformidad con el art. 76 de la L. N° 2492 en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; en el presente caso la administración aduanera no demostró que el certificado medio ambiental (IBMETRO) N° 6544, se falso ni lo adjuntó en los

antecedentes administrativos; más aún, cuando por mandato del art. 217, último párrafo de la L. N° 3092, se determina que la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarado falso por fallo judicial firme, en ese sentido en estricta aplicación del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, no compete a la instancia jerárquica dilucidar cuestiones de índole civil o penal, atribuidas a la jurisdicción ordinaria, por lo que la administración aduanera previamente debe demostrar que el certificado medioambiental (IBMETRO) N° 6544, presentado a despacho aduanero como documento soporte de la DUI C-1618, por la ADA Bruselas por cuenta de su comitente Peter Luis Franco Ávila, es falso, a través de fallo firme dictado por autoridad competente.

Consiguientemente entiende que la administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial Winner, vulneró los derechos concernientes al debido proceso y el derecho a la defensa, establecidos por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., y 68-6) de la L. N° 2492, en contra de Peter Luis Franco Ávila, en aplicación del art. 36-I de la L. N° 2341y 55 del D.S. N° 27113, aplicables en materia tributaria por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, por lo que correspondía anular la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-WINZZ-AI 046/2011 de 2 de marzo, toda vez que la administración aduanera debe demostrar que el certificado medio ambiental citado es falso.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la ANB, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Intervención del tercero interesado.

Fermina Céspedes Salazar, como tercera interesada fue legalmente notificada con el proceso contencioso administrativo mediante orden instruida, no habiéndose apersonado al mismo ni asumido defensa.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-023/2012, de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado medio Ambiental N° CM-PT-04-00033-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde conforme establece el inc. c), parág. I, del art. 212, de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

Al efecto señaló, que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpretó correctamente dicha normativa conforme establece el art. 8 del CTB y realizó una interpretación incorrecta al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia se anuló obrados sin justificativo o normativa específica, causándole un grave perjuicio al haber anulado obrados sin justificativo o normativa específica, siendo que el procedimiento seguido en el caso a consecuencia del control diferido regular es válido, y donde se determinó que la DUI no contaba con documentos de soporte válidos, razón por la que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del CTB, al haber transportado un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Por otra parte, se estableció que el certificado de IBMETRO presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo está corroborado por el certificado de IBMETRO, certificado que al parecer la AGIT pone en duda, dando mayor credibilidad a lo señalado por los importadores.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que de conformidad con el art. 76 de la L. N° 2492 en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; en el caso la administración aduanera no demostró que el certificado medio ambiental (IBMETRO) N° 6544, es falso ni lo adjuntó en los antecedentes administrativos y, que por mandato del art. 217, último párrafo de la L. N° 3092, la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarado falso por fallo judicial firme, en ese sentido en estricta aplicación del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, no compete a la instancia jerárquica dilucidar cuestiones de índole civil o penal, atribuidas a la jurisdicción ordinaria, por lo que la administración aduanera previamente debe demostrar que el certificado medioambiental (IBMETRO) N° 6544, presentado a despacho aduanero como documento soporte de la DUI C-1618, por la ADA Bruselas por cuenta de su comitente Peter Luis Franco Ávila, es falso, a través de fallo firme dictado por autoridad competente.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante irregularidades detectadas, entre ellas certificados medio ambientales presumiblemente falsos, solicita al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad proceda a realizar un control

diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI s (fs. 12-13 anexo 1).

El 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL" la remisión de DUI s de los vehículos detallados en el anexo con sus documentos de respaldo originales (fs. 14 anexo 1). El 31 de mayo de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 15-19 anexo 1).

Con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos DUI 2011/543/C-1656 que dio origen al presente proceso (fs. 24 anexo 1).

IBMETRO con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 anexo 1).

El 27 de diciembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el informe AN-UFIPR-I-043/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI 2011/543/C-1057, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del CTB e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO correspondiendo su consideración por la unidad legal para que tome las acciones que correspondan (fs. 35-42 anexo 1).

El 17 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó a Primitiva Terceros Medina con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR_AI-N° 006/2012 de 28 de noviembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 35.379,00UFV s y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos, a partir de su legal notificación (fs. 51-59 anexo 1).

Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la misma administración aduanera notificó a Primitiva Terceros Medina con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 34/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se le impuso la multa el pago del 100 % del valor de la mercancía objeto de contrabando, que ascendía a Bs 277.813.-, la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, la anulación de la DUI 2011-543-C-1057 de 4 de junio de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 68-73 anexo 1).

La afectada interpuso recurso de alzada resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0079/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-084/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 289.866.-, así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C 2198, de acuerdo con lo previsto por el art. 117-II de la C.P.E., y art. 181-II del CTB, todo conforme lo establece el art. 212-I-a) del referido Cód. Trib. Boliviano (fs. 87-93 anexo 2).

El sujeto pasivo Primitiva Terceros Medina (fs. 96-98 anexo 2) y la administración aduanera (fs. 110-115 anexo 2) plantearon recurso jerárquico resuelto con la resolución jerárquica -ahora impugnada- mediante la cual la AGIT anuló la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0079/2013, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-UFIPR-AI-023/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00033-2011, la administración aduanera dicte nuevo acta de intervención contravencional, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092 (fs. 145-153 vta. anexo 2).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática traída a consideración en el presente proceso contencioso administrativo, es necesario recordar y hacer referencia al principio de congruencia que en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben preferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1407/2013, emitida el 13 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa se centró en el hecho de que la administración aduanera no demostró que el certificado medio ambiental (IBMETRO) N° 6544, se falso ni lo adjuntó en los antecedentes administrativos y, que por mandato del art. 217, último párrafo de la L. N° 3092, la prueba documental hace fe respecto a su contenido, salvo que sea declarado falso por fallo judicial firme, en ese sentido en estricta aplicación del art. 197-II-b) de la L. N° 3092, no compete a la instancia jerárquica dilucidar cuestiones de índole civil o penal.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante irregularidades detectadas, entre ellas las supuestas falsedades de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI s. En ese cometido la referida unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI's de los vehículos detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, indicó que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, estos no estaban registrados en sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

A consecuencia de estas actuaciones se tiene el Acta de Intervención Contravencional Intervención AN-GRPTS-UFIPR_AI-N° 006/2012 de 27 de diciembre, emitida contra Fermina Céspedes Salazar, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinando como tributo aduanero la suma de 35.379.00 UFV s y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos, a partir de su legal notificación. Dicha acta en el punto "Falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluye señalando lo siguiente: " Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-1057 de 4 de junio, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-0023-11 de 06/04/2011) por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-N° 34/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Primitiva Terceros Medina, ordenando expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 68 a 72 anexo 1).

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2011/543/C-1057 de 4 de junio, así lo ha establecido el acta de intervención contravencional y en la propia resolución sancionatoria, conforme los antecedentes referidos. En ese entendido, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del CTB, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme; es decir que, siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no podía asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad del certificado, como lo hizo, cuando esa determinación corresponde a la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración aduanera teniendo duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter al proceso administrativo sancionador debió realizar la denuncia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental y quien fue el responsable de ese hecho delictivo.

Que conforme lo señalado con toda razón la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requería previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del CTB de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales para ese fin, determinando anular la resolución del recurso de alzada ARIT, de manera correcta observando el debido proceso y los derechos y garantías de los que debe estar revestido todo proceso sancionatorio administrativo.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para

dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita Acta de Intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al Acta de Intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 21 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1407/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



231

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 21, planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1390/2013 emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 35 a 39, réplica de fs. 63 a 65 vta., duplica a fs. 68-69; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0060-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1932, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante nota IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, por tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, estos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-1932 de 7 de octubre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso,

por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Décima Sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-038/2012 de la DUI 2011/543/C-1932, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Transcribiendo los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.T.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Por lo citado señaló que el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inc. k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que el funcionario que firma no se encontraba en funciones.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que IBMETRO ha certificado que los documentos utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que los mismos fueron fraguados, por lo que corresponde a la autoridad jurisdiccional e investigativa determinar quienes o quien es el responsable.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1390/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-070/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 35 a 39 vta., señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-038/2012, indica en el acápite relación circunstanciada de los hechos, respecto al punto falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO que: "(...) la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-1932 de 07/10/2011, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (...); asimismo la resolución sancionatoria estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Marcelo Sánchez Zambrana, conforme el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que Marcelo Sánchez Zambrana asegura que este documento es plenamente válido; motivo por el cual dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, es decir, que se requiere previo pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, concluyendo que la instancia jerárquica se vea imposibilitada por mandato expreso del art. 197-II-b) de la L. N° 3092.

Asimismo hace mención a la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, señalando que en este mismo entendimiento se tienen las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ 1383/2013, AGIT-RJ 1385/2013, entre otras.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-038/2012, ordenando que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

Al efecto, el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, razón por la que la instancia jerárquica anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0060-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención, si corresponde, fundamentos que desvirtúan los argumentos del demandante.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1. Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 14 a 19, anexo 2).

IV.2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 24, Anexo 2), la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1932 que dio origen al presente proceso.

IV.3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 28 a 34 anexo 2).

IV.4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-075/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-1932, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 50 del anexo 2).

IV.5. El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Marcelo Sánchez Zambrana con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-038/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del anexo 2).

IV.6. Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Marcelo Sánchez Zambrana con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-70/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-1932 de 7 de octubre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 61 a 71 anexo 2).

IV.7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0072/2013 de 6 de mayo (fs. 78 a 84, anexo 1), revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-070/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 289.866 así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C-1932.

IV.8. Alex Arnez Alcocer y Juan Carlos Loma Sanabria, en representación de Marcelo Sánchez Zambrana, y la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional, interpusieron recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1390/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es

decir, hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-038/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0060-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

IV.9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT -RJ 1390/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

V.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (Acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante supuestas irregularidades detectadas, entre ellas las supuesta falsedad de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la Administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI's. En ese cometido la referida unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI's de los vehículos detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, indicó que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, estos no estaban registrados en sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

A consecuencia de estas actuaciones se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-N° 038/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-1932, emitida contra Marcelo Sánchez Zambrana, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del anexo 2). Dicha acta en el punto "Falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluye señalando los siguientes: " Por lo señalado, se evidencia que la Agencia despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-1932 de 7/10/2011, presento un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-0060-2011 de 10/07/2011) por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-070/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Marcelo Sánchez Zambrana, ordenando expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 61 a 71 anexo 2).

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2011/543/C-1932, así lo ha establecido el acta de intervención contravencional y en la propia resolución sancionatoria, conforme los antecedentes referidos. En ese entendido la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del Cód. Trib. Boliviano, en su parágrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria teniendo duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió realizar la denuncia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que con toda razón la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluye que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del Cód.

Trib. Boliviano, de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales para ese fin, por lo que determinó anular la resolución del recurso de alzada ARIT.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 18 a 21, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1390/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



232

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

RESOLUCIÓN

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1403/2013 emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 49 a 53, réplica de fs. 77 a 79 vta., dúplica a fs. 83-84; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0075-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2095, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante nota IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, por

tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, estos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2095 de 1 de noviembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Décima Sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-044/2012 de la DUI 2011/543/C-2095, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Transcribiendo los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente, que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Por lo citado, señaló que el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el in. k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que el funcionario que firma no se encontraba en funciones.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que IBMETRO ha certificado que los documentos utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que los mismos fueron fraguados, por lo que corresponde a la autoridad jurisdiccional e investigativa determinar quienes o quien es el responsable.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1403/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-04/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de agosto de 2014, que cursa de fs. 49 a 53, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-044/2012, estableció que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO, se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando; asimismo la resolución sancionatoria declaró probada la comisión de contrabando contravencional en base a los arts. 160-4 y 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, al no existir mercancía comisada impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía y la captura del vehículo. Asimismo dispuso la procedencia de la anulación de la DUI C-2095 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Que en ese sentido el tema principal radica en la valoración de la prueba- Certificación de IBMETRO- y al existir una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que Mery Heredia de Ibarra, asegura que este documento es plenamente válido; motivo por el cual dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, es decir,

que se requiere previo pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, concluyendo que la instancia jerárquica se ve imposibilitada por mandato expreso del art. 197-II-b) de la L. N° 3092.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-044/2012, ordenando que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) pará. I del art. 212 de la L. N° 3092.

Al efecto el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) pará. II del art. 197 de la L. N° 3092, razón por la que la instancia jerárquica anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0075-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención, si corresponde, fundamentos que desvirtúan los argumentos del demandante.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1. Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 23 a 28, anexo 2).

IV.2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 34, anexo 2), la administración aduanera, solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2095 que dio origen al presente proceso.

IV.3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 35 a 42 anexo 2).

IV.4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-081/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2095, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 43 a 58 del anexo 2).

IV.5. El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Mery Heredia de Ibarra con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-044/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 59 a 67 del anexo 2).

IV.6. Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Mery Heredia de Ibarra con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-04/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-2095 de 1 de noviembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 74 a 79 anexo 2).

IV.7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0098/2013 de 6 de mayo (fs. 79 a 86, anexo 1), revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando

Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-04/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 317.963 así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C-2095.

IV.8. Alex Arnez Alcocer y Juan Carlos Loma Sanabria, en representación de Mery Heredia de Ibarra y la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional, interpusieron recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1403/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-044/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0075-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parágrafo I del art. 212 de la L. N° 3092.

IV.9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT -RJ 1403/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parágrafo II del art. 197 de la L. N° 3092.

V.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante supuestas irregularidades detectadas, entre ellas las supuesta falsedad de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI's. En ese cometido la referida unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI's de los vehículos detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, indicó que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, estos no estaban registrados en sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

A consecuencia de estas actuaciones se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-N° 044/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-2095, emitida contra Mery Heredia de Ibarra, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 59 a 67 del anexo 2). Dicha acta en el punto "Falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluye señalando lo siguiente: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2095 de 01/11/2011, presento un certificado medio ambiental presuntamente falso (...) por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-004/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Mery Heredia de Ibarra, ordenando expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 74 a 79 anexo 2).

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2011/543/C-2095, así lo ha establecido el acta de intervención contravencional y en la propia resolución sancionatoria, conforme los antecedentes referidos. En ese entendido la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del Cód. Trib. Boliviano en su parágrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria teniendo duda sobre

la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió realizar la denuncia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que con toda razón la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluye que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del Cód. Trib. Boliviano de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales para ese fin, por lo que determinó anular la resolución del recurso de alzada ARIT.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1403/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



233

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 24, planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1385/2013 emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 45 a 48 vta., réplica de fs. 51-52, dúplica a fs. 56 y vta., la contestación del tercero interesado de fs. 85 a 93 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-0073-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2094, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante nota IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, por tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, estos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2094 de 1 de noviembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Décima Sexta de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-043/2012 de la DUI 2011/543/C-2094, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Transcribiendo los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib. Boliviano; y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Por lo citado, señaló que el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inc. k) del art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que el funcionario que firma no se encontraba en funciones.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que IBMETRO ha certificado que los documentos utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que los mismos fueron fraguados, por lo que corresponde a la autoridad jurisdiccional e investigativa determinar quién o quienes es el responsable.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-038/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 9 de mayo de 2014, que cursa de fs. 45 a 48 vta., señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos jurídico la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-043/2012, estableció que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO, se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando; asimismo la resolución sancionatoria declaró probada la comisión de contrabando contravencional en base a los arts. 160-4 y 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, al no existir mercancía comisada impuso como multa el pago del 100% del valor de la

mercancía y la captura del vehículo. Asimismo dispuso la procedencia de la anulación de la DUI C-2094 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

Que en ese sentido el tema principal radica en la valoración de la prueba- certificación de IBMETRO- y al existir una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que José Omar Carballo Zeballos, asegura que este documento es plenamente válido; motivo por el cual dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, es decir, que se requiere previo pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, concluyendo que la instancia jerárquica se ve imposibilitada por mandato expreso del art. 197-II-b) de la L. N° 3092.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-043/2012, ordenando que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

Al efecto el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, razón por la que la instancia jerárquica anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0073-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención, si corresponde, fundamentos que desvirtúan los argumentos del demandante.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1. Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 13 a 18, anexo 2).

IV.2. A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 23, anexo 2), la administración aduanera, solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-2094 que dio origen al presente proceso.

IV.3. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 33 anexo 2).

IV.4. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-080/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-2094, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 34 a 50 del anexo 2).

IV.5. El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a José Omar Carballo Zeballos con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-043/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del anexo 2).

IV.6. Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a José Omar Carballo Zeballos con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-38/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor

de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-2094 de 1 de noviembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 61 a 71 anexo 2).

IV.7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0093/2013 de 6 de mayo (fs. 72 a 78, anexo 1), revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-038/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 336.085 así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C-2094.

IV.8. Alex Arnez Alcocer y Juan Carlos Loma Sanabria, en representación de José Omar Carballo Zeballos y la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional, interpusieron recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-043/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0073-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención, si corresponde, conforme lo establece el inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

IV.9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Respecto al procedimiento de control diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, con relación a la el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT -RJ 1385/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular.

Es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de resolverse el fondo del asunto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

V.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes del caso, puede establecerse que mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/12 de 24 de mayo de 2012, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, ante supuestas irregularidades detectadas, entre ellas las supuesta falsedad de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI's. En ese cometido la referida Unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA SRL la remisión de DUI's de los vehículos detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, dicha entidad dando cumplimiento al requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, indicó que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, estos no estaban registrados en sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

A consecuencia de estas actuaciones se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-N° 043/2012 de 28 de septiembre de la DUI 2011/543/C-2094, emitida contra José Omar Carballo Zeballos, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del anexo 2). Dicha acta en el punto "Falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO" concluye señalando lo siguiente: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L." al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2094 de 01 de noviembre, presento un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-0073-2011) por lo que se establece que no contaba con la certificación medio ambiental emitida por IBMETRO".

Siguiendo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-038/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra José Omar Carballo Zeballos, ordenando expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 61 a 71 anexo 2).

Como puede establecerse la base de la determinación del hecho contravencional y posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental que ampara a la DUI 2011/543/C-2094, así lo ha establecido el acta de intervención contravencional y en la propia

resolución sancionatoria, conforme los antecedentes referidos. En ese entendido la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del Cód. Trib. Boliviano, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede asumir la competencia de jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria teniendo duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió realizar la denuncia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que con toda razón la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluye que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del Cód. Trib. Boliviano de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales para ese fin, por lo que determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 18 a 24, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1385/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



234

**Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 24 a 28 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013 de 19 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 52 a 55 vta., la réplica de fs. 67-68 vta., la dúplica de fs. 71-72; los antecedentes procesales, y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió la R.D. N° AN-ULEZR-RD 05/2013 de 4 de enero, confirmatoria de la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N° 30/2012 de 3 de abril girada contra la Agencia Despachante de Aduana Guapay SRL y Oscar Nelson Feeny Krause, con NIT 2970013017, por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses, más la sanción del 100% del valor del tributo omitido, ascendiendo la deuda a UFV's 142.180.19, por las observaciones evidenciadas en la Declaración Única de Exportación DUI 2012/701/C-7075 de 25 de enero de 2012, dentro del proceso de control diferido inmediato realizado por el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Regional Santa Cruz.

El 21 de febrero de 2013, Oscar Nelson Feeny Krause, representado por Ruth Amelia Ribera interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° AN-ULEZR-RD 05/2013, que fue resuelta por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0442/2013, disponiendo anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la vista de cargo inclusive, debiendo la administración aduanera regularizar procedimiento de conformidad con lo previsto en los arts. 258 y 260 del D.S. N° 25870 y art. 212-l-c) de la L. N° 3092.

Contra dicha resolución la Aduana Nacional el 18 de junio de 2013 interpuso recurso jerárquico, por lo que la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013 de 19 de agosto, determinó confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0442/2013, correspondiendo anular obrados hasta la vista de cargo, inclusive, debiendo la administración aduanera adecuar sus actos administrativos al procedimiento de determinación del valor aprobado por normas supranacionales y título octavo del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 y seguir por cuerda separada los procedimientos administrativos correspondientes en cuanto a las contravenciones aduaneras observadas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiestó que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1482/2013, incurre en una falta de objetividad al interpretar la norma tributaria aduanera de manera equivocada y parcializada, puesto que determina que "la administración aduanera dejó al sujeto pasivo en estado de indefensión vulnerando la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa", al decir que se actuó de manera incorrecta al emitir la R.D. N° AN-ULEZR-RD- 05/2013, sin tomar en cuenta que dicha resolución nace de un proceso de control diferido inmediato posterior al levante del despacho aduanero al que fue sometido primeramente, en virtud a lo dispuesto por el art. 48 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 y la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

Señala que en el proceso de control diferido se evidencia la duda razonable del valor declarado de la mercancía sobre los factores de riesgo establecidos en el art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones además de las siguientes observaciones:

- Realizada la verificación a la documentación al despacho aduanero, se solicitó certificación del Bill of Lading (B/L) N° SEARIB0118 Contenedor AKCU4514505/4110845/40 de 28 de noviembre de 2011 a la empresa naviera Mediterranean Shipping Company S.A., el cual fue presentado como documento soporte a la DUI 701/2012/C-7075, la empresa naviera mediante correo electrónico del usuario tguerra@mscbolivia.com.bo, envía copia del B/L mencionado, en el cual se evidencia como importe pagado por concepto de flete marítimo, el total de \$us. 4.962, sin embargo, revisado el documento presentado como respaldo al despacho se verifica que este consigna el monto de \$us. 3.850.-, por lo que se establece una diferencia de \$us. 1.112.-

- Revisada la nota de valor de la DUI, efectuado el cálculo aritmético, de acuerdo al peso declarado de la mercancía, se evidencia que por concepto de flete marítimo se declaró la suma de \$us. 1.300.66 no obstante se debió declarar \$us. 1.676.34 estableciéndose una diferencia de \$us. 375.68.

- La factura comercial N° 2007/0023, presentada como respaldo para el Despacho Aduanero, no cumple con lo establecido por el art. 3 de la Resolución 1112 Adopción de la declaración andina de valor y con los arts. 187 y 188 de la Resolución N° 4240 Reglamento al Decreto 2685.

- En la casilla N° 63 (gastos totales de transporte) de la declaración andina de valor, se registra un mal llenado por lo que Oscar Feeney Krause, incurrió en contravención aduanera.

En tal sentido la funcionaria de aduana asignada a la referida fiscalización determinó que el sujeto pasivo subsume su conducta a la contravención aduanera por omisión de pago y así también la contravención por el mal llenado de la declaración andina al valor.

Hechos que fueron debidamente plasmados en la diligencia informativa y luego en el informe realizado por el funcionario de fiscalización que dio lugar a la emisión de la vista de cargo y posterior resolución determinativa, actuaciones que en todo momento fueron de pleno conocimiento del sujeto pasivo y que se ajustaron a lo establecido en la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, por lo que el sujeto pasivo presentó sus pruebas de descargo sobre las observaciones señaladas que no fueron de satisfacción de la Aduana Nacional para desvirtuar los hallazgos mencionados, estableciendo en consecuencia las sanciones correspondientes en virtud de los arts. 99 y 169 de la L. N° 2492.

Por otra parte indica que la resolución impugnada no considera que la emisión del “informe de variación de valor” está supeditada a lo que señala la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que al evidenciar la variación de valor “el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder emite y notifica el informe de variación de valor”, aspecto no considerado por la AGIT, siendo que la misma autoridad cita reiteradas veces este precepto legal y al tratarse de un procedimiento de fiscalización de control diferido inmediato, si bien se determinó inicialmente la existencia de variación de valor sobre la mercancía, no es imperativo que el fiscalizador prosiga con la emisión del informe de variación de valor, como erróneamente interpreta la AGIT, puesto que como resultado del examen documental y/o aforo físico de la mercancía, también se evidenciaron contravenciones aduaneras como el mal llenado de la DAV y omisión de pago.

Que se cumplió con lo establecido en el apartado V. Literal C. num. 4-e) de la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en el entendido de que siendo conductas múltiples descubiertas dentro del mismo proceso de fiscalización no pueden ser tramitadas de forma separada como pretende la AGIT en la resolución impugnada, por lo que las inobservancias de la misma ocasionan un daño económico al Estado al impedir que se paguen las sanciones impuestas por las contravenciones.

I.3. Petitorio.

En mérito a los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda y en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013 y en consecuencia, se anule la ARIT-SCZ/RA 0442/2013, declarándose firme y subsistente la R.D. N° AN-ULEZR-RD- 05/2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 52 a 55 vta., señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que dentro del procedimiento de control diferido aprobado por la Resolución de Directorio 01-004-09, la administración aduanera, el 26 de enero de 2012, comunicó que la DUI C.7075 fue seleccionada para control diferido inmediato, habiendo emitido la diligencia informativa AN-UFIZR-DIL 30/12, por duda razonable sobre el valor declarado, habiendo el importador presentado la documentación requerida; sin embargo el 24 de febrero de 2012, emitió el Informe AN-UFIZR-IN 160/2012 el cual indicó no solo la existencia de duda razonable sobre el valor declarado, sino observaciones sobre el importe pagado por concepto de flete marítimo, valor declarado de la mercancía, determinando contravención por omisión de pago, así como la existencia de contravención aduanera por no presentación de información solicitada por la Aduana, sancionable con 1.500 UFV y llenado incorrecto de la DAV sancionable con 500 UFV, se estableció en la vista de cargo y resolución determinativa, demostrándose que la administración aduanera ha realizado una mezcla de procedimientos aduaneros de variación del valor, contravención por omisión de pago y contravenciones que requieren aplicación de sumario contravencional, en un solo acto administrativo, es así que la administración aduanera dejó al sujeto pasivo en estado de indefensión vulnerando la garantía al debido proceso y el derecho a la defensa.

Asimismo basó su fundamento en línea doctrinal del Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2 haciendo mención a la Resolución Jerárquica AGIT- RJ 0594/2011 y jurisprudencia constitucional con la S.C. N° 0824/12 de 20 de agosto de 2012.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 25 de enero de 2012, la Agencia Despachante de Aduana Guapay SRL, tramitó y validó la DUI C- 7075 por su comitente Oscar Nelson Feeney Krause, para la importación de una avioneta Cessna Aircraft U206E/N9138M, sorteada a canal verde.

Que el 26 de enero de 2012 se comunicó al sujeto pasivo que la DUI C 7075 fue seleccionada para control diferido inmediato, solicitando la documentación de respaldo en originales, por lo que del análisis del mismo se determinó duda razonable sobre el valor declarado basada en factores de riesgo contenidos en el art. 49 de la Resolución N° 846 de la CAN, por precios ostensiblemente bajos, tipo de mercancía y origen.

El 30 de mayo y 1 de junio de 2012, se notificó personalmente a la Agencia Despachante de Aduana Guapay SRL y por cédula a Oscar Feeney Krause, con la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N° 030/2012 de 3 de abril girada contra la Agencia Despachante de Aduana Guapay SRL y Oscar Nelson Feeney Krause, con NIT 2970013017, por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses, más la sanción del 100% del valor del tributo omitido, ascendiendo la deuda a UFV's 142.180.19.

Que el 4 de febrero de 2013, la administración aduanera notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° AN-ULEZR-RD 05/2013, la misma que fue objeto de recurso de alzada el 21 de febrero de 2013.

La Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0442/2013, dispuso anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la vista de cargo inclusive, debiendo la administración aduanera regularizar procedimiento de conformidad con lo previsto en los arts. 258 y 260 del D.S. N° 25870 y art. 212-I-c) de la L. N° 3092.

Contra la resolución de alzada la Aduana Nacional el 18 de junio de 2013 interpuso recurso jerárquico, por lo que la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013 de 19 de agosto, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0442/2013, correspondiendo anular obrados hasta la vista de cargo, inclusive, debiendo la administración aduanera adecuar sus actos administrativos al procedimiento de determinación del valor aprobado por normas supranacionales y título octavo del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 y seguir por cuerda separada los procedimientos administrativos correspondientes en cuanto a las contravenciones aduaneras observadas, si corresponde, para que se ajuste a derecho.

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

V. De la problemática planteada.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en establecer:

Si en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013, al disponer la nulidad de obrados hasta la vista de cargo, a efecto de que la administración aduanera adecue sus actos administrativos al procedimiento de determinación del valor aprobado por normas supranacionales y D.S. N° 25870, incurrió en vulneración de la normas que rigen la materia.

Si en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013 al disponer que el procedimiento para la variación del valor, la contravención aduanera por omisión de pago y la contravención aduanera por el mal llenado de la Declaración Andina de Valor DAV, se tramiten de manera separada se incurrió en desconocimiento del apartado V. Literal C. num. 4-e) de la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

1) Previamente es preciso referirnos que en el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero.

El control diferido inmediato consiste en la inspección de las mercancías después de la autorización de levante efectuada por la administración aduanera. El jefe de la unidad de fiscalización previa evaluación de riesgo o análisis de casos, instruye al fiscalizador la ejecución del control diferido inmediato a una declaración aduanera específica. El fiscalizador inspecciona las mercaderías y como resultado de la inspección física y documental realizada determina que: a) no existen observaciones, b) existe variación de valor, c) existe presunción de la contravención aduanera conforme el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib. Boliviano, art. 186 de la L.G.A., y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones, d) existe indicios de la comisión de contravención por omisión de pago dentro de los alcances del art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, y e) existe indicios de la comisión de contravención por omisión de pago dentro de los alcances del art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, y la comisión de otras contravenciones aduaneras conforme el art. 160-5 y 6.

En el caso de autos, se tiene que, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013, determinó confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0442/2013, anulando obrados hasta la vista de cargo, toda vez que la administración aduanera solo comunicó al sujeto pasivo que la DUI C-7075 fue seleccionada para el procedimiento de control diferido inmediato, al existir duda razonable sobre el valor declarado, es decir conforme señala el procedimiento de conclusión de control diferido en su inc. "b) al existir variación del valor"; empero cuando se emitió la Vista de Cargo N-UFIZR-VC N° 030/2012 de 3 de abril, se estableció además en el aforo documental observaciones respecto al importe pagado por concepto de flete marítimo hecho que no fue puesto en conocimiento del contribuyente para que este pueda asumir defensa, por lo que se evidencia la vulneración del debido proceso y derecho a la defensa del sujeto pasivo, a quien la administración aduanera, solicitó información adicional únicamente ante la existencia de variación del valor y no así del importe pagado por concepto de flete marítimo, en consecuencia al existir vicios de nulidad en el procedimiento de control diferido inmediato la resolución jerárquica impugnada actuó correctamente al determinar que la institución demandante adecue sus actos administrativos al procedimiento de determinación del valor aprobado por normas supranacionales y título octavo del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870, no incurrió en vulneración alguna.

2) Con relación a que en el procedimiento del control diferido inmediato se puede dar la unificación de procedimientos; al respecto es preciso referir que la determinación tributaria o liquidación de impuestos, es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe deuda tributaria, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda.

Por su parte el art. 96-I y III de la L. N° 2492, establece que la vista de cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los

elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo.

El art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 en las fases de control anterior, control durante el despacho “aforo” u otra operación aduanera y control diferido, consecuentemente instituye la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; paralelamente a esta norma, el art. 49 del precitado Reglamento menciona que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 y dentro del marco establecido en el art. 104 de la citada ley, la máxima autoridad normativa de la Aduana Nacional mediante resolución aprobará los procedimientos de fiscalización aduanera.

Que conforme se manifestó supra la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, aprobó el procedimiento de control diferido, estableciendo en el punto 4 los procedimientos en los casos de conclusión del control diferido inmediato, que en el punto c) señala: “Existe presunción de la comisión de contravención aduanera conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib. Boliviano, el art. 186 de la L.G.A., y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones, el fiscalizador emite informe y previa la aprobación del jefe de la unidad de fiscalización notifica al operador y en un plazo de 3 días remite el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano” por su parte el inciso d) señala “Existen indicios de la comisión de contravención de omisión de pago dentro de los alcances del art. 165 del Cód. Trib. Boliviano el fiscalizador emite el informe final detallando las observaciones determinadas previa aprobación del jefe de la unidad de fiscalización regional y notifica. El fiscalizador en un plazo de 3 días proyecta la vista de cargo previa aprobación del jefe de unidad de fiscalización regional para suscripción por parte del gerente regional, cumpliendo lo establecido en el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano y el Manual de Procedimiento de Contravenciones Aduaneras, para su procesamiento por la unidad legal.”

Establecidos los alcances del control diferido inmediato, debemos señalar que de la revisión de datos administrativos, se tiene que la DUI C-7075, fue seleccionada para control diferido inmediato, generándose la duda razonable respecto del valor declarado, y al considerarse no ser suficientes los documentos de descargos presentados, se emitió la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-030/2012 de 3 de abril, estableciendo una deuda tributaria de Bs 247.979 equivalente a UFV's 142.180.19, importe que se compone por el Gravamen Arancelario GA, Impuesto al Valor Agregado, Intereses y 100% de la sanción por omisión de pago; otorgándosele el plazo respectivo para la presentación de descargos, no siendo suficiente los mismos, se procedió a emitir la resolución determinativa, que fue objeto de recurso de alzada y jerárquico.

Ahora bien, las actuaciones de la administración aduanera debieron enmarcarse en lo dispuesto por el art. 258 del D.S. N° 25870, concordante con el punto C num. 4-b) de la R.D. N° 01-004-09; es decir emitir el informe de variación de valor otorgando al operador la posibilidad de aceptar la variación y efectuar el pago de la deuda tributaria, o en caso de no aceptación del informe de variación de valor, poder presentar boleta de garantía por los tributos omitidos y presentar descargos en un plazo de 20 días, para luego el fiscalizador en un término de 5 días proyectar una resolución determinativa sin multa ni sanción alguna en tanto no exista delito aduanero, ello a efectos de ejercer las facultades inherentes a esa administración y poder determinar con exactitud los datos declarados relativos a las operaciones de la DUI; es decir, debió ejercer las facultades de fiscalización producto del registro, validación y posterior regulación de la Declaración Única de Importación, para finalmente, en base a los resultados de dicha fiscalización concluir con la emisión de la resolución determinativa.

Se observa además, que en el procedimiento de control diferido inmediato la administración aduanera a través de la vista de cargo fusionó dentro de un mismo procedimiento, el señalado para la variación del valor y la contravención aduanera por omisión de pago, sin considerar que el acápite C num. 4-b), c) y d) de la R.D. N° 01-004-09, determina de manera expresa y clara que para cada figura existe un procedimiento específico, toda vez que el ajuste de valor en un control diferido inmediato no configura una multa ni sanción y la contravención aduanera se realiza a través de un sumario contravencional previsto por el art. 168 de la L. N° 2492; es decir que la administración aduanera no enmarcó su accionar al procedimiento específico a las conductas identificadas dentro del control diferido inmediato, que el ordenamiento jurídico prevé para cada caso en particular y en caso de corresponder la sanción por el pago de menos tributo que resultaría de una inadecuada declaración de valor, debió aplicar el procedimiento establecido al efecto.

En ese entendido, no debe pasarse por alto que los actos de la administración pública deben estar sometidos exclusivamente a la norma, en el presente caso los actos de la administración aduanera, debieron someterse plenamente al procedimiento tributario aduanero administrativo para determinar el adeudo tributario conforme a ley; por lo que no habiendo la administración aduanera adecuado sus actuaciones a procedimiento, y habiéndose constatado vicios de nulidad en el procedimiento de determinación, correspondió aplicar los arts. 35-I-c) y 36-II de la L. N° 2341.

En consecuencia, siendo que la vista de cargo y la resolución determinativa, actos administrativos que no han considerado el procedimiento formal previsto por normativa jurídica tributaria y aduanera, carecen de eficacia jurídica, puesto que por las razones fundamentadas precedentemente se encuentran viciadas de nulidad, habiéndose violado el derecho al debido proceso y a la defensa, por no haberse enmarcado en el correspondiente procedimiento de determinación, por lo que la aplicación de la norma por parte de la autoridad demandada fue correcta y dicha actuación estuvo encuadrada en normativa tributaria.

VII. Conclusión.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia advierte que la AGIT, no incurrió en conculcación de normas legales, efectuando correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica respecto a la normativa aplicable, por lo que corresponde desestimar los fundamentos demandados.

Consecuentemente, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1482/2013, que confirmó la resolución de recurso de alzada, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar firme y subsistente la resolución impugnada.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los art. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 24 a 28 vta., interpuesta por Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1482/2013 de 19 de agosto.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



235

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 46 vta., interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1411/2013, pronunciada el 13 de agosto, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 58 a 62; réplica de fs. 85 a 87 vta.; dúplica de fs. 91-92; notificación al tercero interesado a fs. 109 y su respectivo apersonamiento de fs. 118 a 126 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 25 de mayo de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C003/2012 se solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SAA SRL" la remisión de la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/543/C-580.

El 6 de junio de 2012, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C005/2012 se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-03-0017-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-580 remitido a la Unidad de Fiscalización.

El 1 de julio de 2012, la ADA "SAA SRL", remitió a dicha Unidad la DUI 2011/543/C-580.

El 4 de julio de 2012 se remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, señalando que los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de sus archivos IBMETRO Central La Paz, no tienen el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión en el certificado, el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO por tanto los certificados detallados no tienen validez porque no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la ADA "SAA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-580 de 08/04/2011 presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos (sustancias dañinas a la capa de ozono y gases de escape) de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos u aprobados por la legislación nacional vigente.

El 28 de septiembre de 2012 la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-078/2012, identificando como persona sindicada a la importadora Herminia García Paita con número de C.I. 4406250, domiciliado en calle Barbadilla s/n Sud, Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-67/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Herminia García Paita conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo según el art. 181-II del citado cuerpo legal la sanción económica de una multa, igual al 100 % del valor de la mercancía objeto de contrabando, que asciende a Bs 291.113.00.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional refutando la fundamentación de la AGIT respecto a la aplicación del Procedimiento de Control Diferido Regular; señala que al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del CTB, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-078/2012 de la DUI 2011/543/C-580 de 28 de septiembre de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Posteriormente realiza una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990 L.G.A.; 65, 148 y 81 del C.T.B.; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, para continuar señalando que el art. 48 del D.S. N° 27310 indica que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continúa manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente valido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del DS N° 572 de 14 de julio de 2010 y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reitera que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Con relación a lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, manifiesta que no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado (arts. 198, 199 y 203 del C.P.P.) no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por IBMETRO, donde indica que no cursa en sus registros y que el funcionario que firma el mismo ya no es funcionario de dicha dependencia. Añade que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del C.T.B., por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Aclaró que el proceso penal ordinario es un tema muy aparte, el mismo fue iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables que fraguaron los documentos, en atención a que IBMETRO ya certificó que los mismos fueron fraguados.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativo, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1411/2013, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 67/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 58 a 62, y señala lo siguiente:

Que la administración aduanera en el acta de intervención contravencional emitida en contra de Herminia García Paita, en el acápite relación circunstanciada de los hechos, en el punto falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO, indica que: "(...) la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-580 de 8/04/2011, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (...).

Asimismo, señala que la resolución sancionatoria impugnada estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra "Juan Gonzales Andrade" (sic) siendo lo correcto Herminia García Paita, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 del C.T.B., norma

que señala que comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por disposiciones especiales; por otra parte, en el literal quinto dispone: "Remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presenta comisión del delito de falsificación de documentación", por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando, y por otro lado el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-03-0017-2011 correspondiente al vehículo que ampara la indicada DUI no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, según Informe AN-UFIPR-I N° 115/2012; motivo por el cual, sostiene que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, por lo que se requiere previamente se determine sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, compete al Ministerio Público.

Manifiesta que lo anteriormente señalado se encuentra establecido en la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0558/2011, precedente tributario que ha sido reiterado en las Resoluciones AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1384/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1389/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013 y AGIT-RJ/1393/2013 citando como respaldo de lo señalado la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1411/2013 de 13 de agosto.

III. Contestación del tercero interesado.

Jheyson Jhoddy Villegas Santander, en representación legal de Herminia García Paita, con memorial que cursa de fs. 118 a 126 vta., se apersonó al proceso y señaló que la administración aduanera, dentro del procedimiento de control diferido regular advirtió indicios de la comisión de la contravención de contrabando, situación no prevista como susceptible del procesamiento mediante un procedimiento de control diferido regular; empero, de todas formas concluyó el mismo emitiendo en forma directa el acta de intervención contravencional, omitiendo el inicio del procedimiento de fiscalización y notificación con la orden respectiva para la comprobación de la contravención, previo a la imputación del ilícito a los responsables.

En ese sentido, se advierte que la administración aduanera incumplió los procedimientos de control diferido y fiscalización aduanera posterior establecidos en las R.D. Nos. 01-004-09 y 01-008-11, así como el art. 48 del D.S. N° 27310, hecho que además le provocó total indefensión a la importadora porque desconoció las actuaciones previas a la resolución sancionatoria ahora impugnada, puesto que, las notificaciones las realizaron en secretaría de la Aduana, sin considerar el art. 83 del C.T.B., afectando a que la importadora presente descargos en relación a los ilícitos imputados, por lo que vulneró sus derechos a la defensa y al debido proceso.

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica pronunciada por la AGIT.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 8 de abril de 2011, la ADA "SAA SRL", registró y validó la DUI C-580, por cuenta de su comitente Herminia García Paita, para la importación del vehículo camión hormigonero, marca Volvo, con chasis YV2A4DBCXYA517177, sorteado a canal rojo.

2. El 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó la remisión de 77 DUI's a la ADA "SAA SRL", tramitadas ante la administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida.

3. El 6 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la AN, solicitó certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, por lo que IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que de la revisión de los mismos emitidos en oficina central, regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, tienen código de recinto aduanero 04 siendo que el código asignado a Villazón es el 02, no tienen sello digital del visto bueno del director del área y los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones en las fechas de emisión indicadas.

4. El 27 de septiembre de 2012, La Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-115/2012 que indica que corresponde la anulación de la DUI-C-580, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO, por lo que recomienda poner en conocimiento de la autoridad competente tales indicios de responsabilidad penal advertidos contra la importadora.

5. El 17 de octubre 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Herminia García Paita con el Acta de Intervención Contravencional AN-ARPTS-UFIPR-AL-078/2012 de 28 de septiembre, emitida en contra suya y en contra de los que también corresponda, en la que concluyó que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, determinó un total de tributos de 37.682.61 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

6. El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Herminia García Paita con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-67/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 291.113.00, también dispuso la ejecución tributaria la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, la procedencia de la anulación de la DUI C-580 de 8 de abril de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

7. El 23 de enero de 2013, Herminia García Paita interpuso recurso de alzada (fs. 8 a 11 y 15 del anexo 1) contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN- GRPGR-ULEPR-RS-67/2012, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0092/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la resolución sancionatoria de contrabando contravencional citada; dejando sin efecto la sanción de multa por el 100 % del valor de la mercadería equivalente a Bs 291.113.00 así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI C-580, de acuerdo a lo previsto por el art. 117-II de la C.P.E., y 181-II del C.T.B., conforme a lo establecido al art. 212-I-a) de la L. N° 3092.

8. Contra dicha Resolución, el 24 de mayo de 2013, Herminia García Paita; y el 28 de mayo del mismo año, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpusieron recursos jerárquicos de fs. 91 a 93 y 105 a 110 del anexo 1 de antecedentes administrativos, respectivamente, resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1411/2013 de 13 de agosto, que anuló la resolución de recurso de alzada citada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-078/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Médico Ambiental N° CM-PT-03-0017-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención, si corresponde, conforme al art. 212-I-c) de la L. N° 3092 (Título V del CTB). Por consiguiente, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso de la presente demanda contenciosa administrativa.

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

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 112 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la autoridad jerárquica de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-078/2012 de 28 de septiembre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental No. CM-PT-03-0017-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde. Al efecto, la entidad demandante señala que el proceso penal instaurado por la Aduana no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por la misma institución de IBMETRO.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que se requiere previamente el pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental.

V.I. Análisis de la problemática planteada.

El art. 181-b) del C.T.B., estipula que, comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Por su parte, el art. 197-II-b) de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), señala que no competen a la Superintendencia Tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la ley a la jurisdicción ordinaria.

En ese orden, el art. 217 de la L. N° 3092, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En el caso de autos, se tiene que el acta de intervención contravencional (fs. 52 a 59 del anexo 1 de antecedentes administrativos), en el punto referido al Certificado Medio Ambiental CM-PT-03-0017-2011 que ampara la DUI 2011/543/C-580, señala que IBMETRO con nota de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, el mismo que en el párrafo 3. Conclusiones indica: "Por lo anteriormente expuesto y verificando la información de nuestros archivos se podría suponer que el certificado CM-PT-03-0017-2011 sería falso. Y que fue elaborado por una persona que tenía conocimiento de la elaboración de los mismos". Asimismo, la nota de 4 de julio remitida por IBMETRO señala: "Concluida la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO". En el siguiente párrafo, el acta de intervención contravencional concluye: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-580 de 08/04/2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso...".

Por otra parte, la resolución sancionatoria de contrabando contravencional (fs. 64 a 73 del anexo 1), declaró probado el contrabando contravencional en contra de Herminia García Paita por el inc. b) del art. 181 del CTB, disponiendo en su num. 5, remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente, por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación.

De lo anterior se evidencia, que la administración aduanera estableció que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-03-0017-2011, que ampara la DUI C-580, no existe porque no se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO; empero, el sujeto pasivo sostiene que dicho certificado medio ambiental es plenamente válido para desvirtuar la contravención de contrabando.

En la especie, en el acta de intervención contravencional se ha indicado que se ha presentado un certificado presuntamente falso y en la resolución sancionatoria se ha dispuesto la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal por la presunta comisión del delito de falsificación de documento; motivo por el cual, es evidente que dicho documento se encuentra sujeto o condicionado al pronunciamiento en la vía penal sobre su falsedad o veracidad, ya que ahí se dilucidará si el hecho ocurrió o no, a fin de determinar la existencia de la contravención aduanera y las responsabilidades pertinentes.

Por otra parte, la administración aduanera argumenta que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento; es decir, atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del C.T.B., por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Al respecto, es preciso puntualizar que el Certificado Medio Ambiental No. CM-PT-03-0017-2011, cursante a fs. 15 del anexo 2, ha sido cuestionado como posiblemente falso, habiendo la administración tributaria determinado que el mismo no existe por no encontrarse registrado en los archivos de IBMETRO; sin embargo, corresponde señalar que no se puede negar su existencia, más aún cuando el art. 217 en su último párrafo de la L. N° 3092, establece expresamente que, "La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme", es decir, que la administración aduanera, conforme con el art. 76 del C.T.B., previamente debe demostrar que el citado certificado medio ambiental es falso, mediante fallo judicial firme emitido por autoridad competente.

VII. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 C.T.B., al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita directamente una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; y si correspondiere, ya que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior antes de la emisión de un acta de intervención contravencional.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 41 a 46 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1411/2013 de 13 de agosto, dictada por la AGIT, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



236

Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 37 a 42, en la que la Gerencia Regional La Paz I del SIN representada legalmente por Rita Maldonado Hinojosa impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 102 a 104, apersonamiento del Procurador General del Estado de fs. 112, réplica de fs. 119 a 121, dúplica de fs. 126, el apersonamiento del tercero interesado de fs. 153, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria notificó el 29 de abril de 2011, a la contribuyente Audalia Zurita Zelada con la Orden de Verificación N° 00100FE00122 y el formulario de requerimiento F:4003 número 00111028, comunicándosele que sería sujeto a un proceso de determinación, y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los hechos y elementos correspondientes al IVA, IT e IUE, de los periodos fiscales de enero a septiembre, noviembre y diciembre de 2008, evidenciándose que incurrió en incumplimiento de deberes formales porque no se registraron los códigos de control de las facturas que poseía en los libros de compras correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2008; que la factura 520 fue emitida fuera de la fecha límite de emisión, sancionándole con 500 UFV por que no se determinó correctamente los impuestos conforme a ley.

El 27 de agosto de 2012 se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVP-I/VC/0436/2012, que tipificó el actuar de la contribuyente como omisión de pago por el impuesto IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, por adecuar su conducta a lo prescrito en el art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

El 28 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió la R.D. N° 888/2012 con CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT//RD/888/2012, que estableció las obligaciones tributarias de Audalia Zurita Zelada, en la suma total de 179.156 UFV equivalentes a Bs. 322.504, por lo que la contribuyente presentó recurso de alzada contra dicha resolución, que fue resuelta por Resolución ARIT-LPZ/RA 0719/2013 de 17 de junio, que revocó parcialmente la resolución determinativa, que después fue impugnada por la administración tributaria en jerárquico mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 1643/2013, que confirma la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El recurrente acusa:

A) Legalidad del procedimiento de determinación:

Que la administración tributaria celebró una serie de actos jurídicos para manifestar su pretensión para obtener el pago de la obligación tributaria del contribuyente, respetando los derechos, reglas, principios y garantías básicas fijadas por el ordenamiento jurídico nacional, como la seguridad jurídica y las normas jurídicas tributarias, que tuvo conocimiento la contribuyente de cuáles son sus derechos y obligaciones, por lo que asumió defensa adecuadamente, lo que en ningún momento afectó sus derechos.

Que la verificación del proceso de determinación de las obligaciones impositivas de la contribuyente que se llevó a cabo fue con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, ejerciendo las facultades del art. 100 de la L. N° 2492 y los arts. 21, 43 y 66 de la citada norma, y se realizó sobre base presunta.

B) Sobre la determinación de la deuda sobre base presunta:

Que la determinación sobre base presunta se dio por la imposibilidad del conocimiento cierto de la totalidad de las actividades de la contribuyente, por lo que en aplicación del art. 43 y 44 de la L. N° 2492, se procedió a la determinación sobre esta base, de los ingresos no declarados por la contribuyente por la prestación de servicios profesionales, por información de la ASFI es que se pudo evidenciar que existía ingresos por prestación de servicios profesionales no declarados ni se emitió la correspondiente factura.

Al efecto hace cita como precedente judicial al A.S. N° 89 de 13 de abril, que inicialmente se realizó sobre base cierta, porque se procedió a verificar toda la información proporcionada por la contribuyente, y al identificarse que existía varias cuentas bancarias registradas a su nombre que se usaban indiscriminadamente para efectuar transacciones personales como profesionales se determinó una base imponible sobre presuntos ingresos, haciendo uso en consecuencia la base presunta.

Que la AGIT destruye completamente el principio de carga de la prueba prevista por el art. 76 de la L. N° 2492, puesto que la contribuyente no demostró con prueba fehaciente el origen de sus movimientos bancarios, ni dentro del plazo establecido en la vista de cargo y menos en la etapa recursiva, lo que no fue tomado en cuenta.

Sobre la motivación de la resolución de recurso jerárquico:

Al respecto hace una cita de la S.C. N° 0043/05-R de 14 de enero de 2005, además indica, que la Resolución Jerárquica carece de fundamentación, ya que lo único que hace es señalar que la persona natural que se constituye en un profesional libre puede mantener cuentas propias cuyos depósitos no necesariamente impliquen la existencia de ingresos comprendidos en el objeto del IVA e IT o que deriven en la obtención de utilidades alcanzados por el IUE, basándose en su propia presunción la cual no la fundamenta con respaldo legal, fundamento que vulnera lo dispuesto en la Ley 2492 respecto a la carga de la prueba.

C) Respecto a la legalidad y la buena fe:

En relación al principio de buena fe, hace referencia a la aplicación de la L. N° 1178 en su art. 28-b), como el art. 65 de la L. N° 2492, y la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la presente demanda y revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, mantenga firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 888/2012 de 28 de diciembre.

III. De la contestación a la demanda:

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 31 de enero de 2014, que cursa de fs. 102 a 104, señalando lo siguiente:

Que de la determinación realizada por la administración tributaria a la contribuyente Audalia Zurita Zelada, debe enmarcarse en lo dispuesto en el art. 2 del D.S. N°24051, ya que al estar catalogada la contribuyente como profesional libre u oficio profesional, conforme a la consulta al padrón de contribuyentes emitida por la administración tributaria, y al no constituir la profesión liberal un tipo societario, tal como los previstos en el código de comercio, no existiría una explícita separación entre el patrimonio propio como profesional liberal y el de la persona natural, sin embargo, la vida privada de la persona no puede figurar como parte del ejercicio de la profesión libre por no constituir parte de sus elementos, además que el profesional libre puede mantener cuentas propias con depósitos que no impliquen la existencia de ingresos comprendidos en el objeto del IVA, ITE e IUE, en el marco de los arts. 1, 36 y 72 de la L. N° 843.

Por lo que los movimientos en cuenta particular del sujeto pasivo no requieren ser registrados, documentados y registrados contablemente, debiendo la administración tributaria establecer que los ingresos gravados no declarados de la persona, se originan en operaciones efectuadas en el ejercicio de la profesión libre, lo que no se dio, como tampoco se probó la vinculación entre los depositantes y las personas reportadas como clientes de la contribuyente conforme a la información proporcionada sobre procesos patrocinados o que respondan a otras operaciones gravadas,

Respecto a la motivación, aclara que el art. 139-c) y el 144 de la L. N° 2492, como el art. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, establece que quien cree vulnerado sus derechos en la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, y demás requisitos, por lo que los argumentos del demandante no son evidentes, concluyendo, con la ratificación en cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1643/2013 de 9 de septiembre que se impugna.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN y en consecuencia mantener subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que la administración tributaria en uso de sus amplias facultades, notificó mediante cédula a Audalia Zurita Zelada con la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00122, modalidad fiscalización parcial, por el IVA, IT e IUE, de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, con también se requirió documentación respaldatoria por Orden de Requerimiento F-4003 N° 00111028.

Así también, mediante Requerimiento F-4003 N° 00111190, de 4 de agosto de 2011, se requirió la presentación de información relacionada con los casos patrocinados a diferentes clientes por servicios profesionales en la abogacía.

Por Informe CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/706/2012 de 12 de marzo, señala que el proceso de determinación se encuentra en grado de avance y que se necesita contar con las fotocopias legalizadas de los depósitos en efectivo legalizados al Banco de Crédito de Bolivia SA. Además de seguir gestionando información a la Corte Superior de Justicia, haciéndose necesaria la ampliación de 6 meses más para la emisión de la vista de cargo.

El 15 de marzo de 2012 la administración tributaria emitió las Actas Contravencionales Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00035761, 00035762, 00035763, 00035764, 00035765, 00035766, 00035767, 00035768, 00035769, 00035770, 00035771, 00035772 y 00035773, por incumplimiento al deber formal al registro correcto del libro de compras IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, y no registrar el código de control de las facturas y la emisión de la factura N° 520 fuera de la fecha límite.

El 27 de agosto de 2012 se emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/0436/2012, que establece preliminarmente contra la contribuyente, los adeudos tributarios por el IVA, IT e IUE, sobre base cierta por un importe de 102.227 UFV u sobre base presunta 154.729 UFV, totalizando una deuda tributaria de 256.956 UFV, importes que incluyen el impuesto omitido actualizado, interés, sanción preliminar por la conducta y multas por incumplimiento de deberes formales.

El 26 de octubre de 2012, la administración tributaria emite el informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DFVE-I/INF/6691/2012, concluyendo que de la revisión de los descargos presentados por la contribuyente y según la Orden de Fiscalización N° 00100FE00122 y al no haberse efectuado el pago total de la deuda tributaria, se determinó un nuevo reparo a favor del fisco de 179.091 UFV por los periodos de enero a diciembre de 2008, importes que incluyen tributo omitido actualizado, interés, sanción preliminar por la conducta correspondiente al IVA, IT e IUE y una multa por el incumplimiento a deberes formales.

El 28 de diciembre de 2012, se emite la R.D. N° 888/2012, que determina las obligaciones de la contribuyente por ingresos percibidos no declarados en el IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, estableciendo una deuda tributaria de 179.156 UFV equivalentes a Bs 322.504.-, importe que incluye el tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y la multa por el incumplimiento a deberes formales establecidas en actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 35761, 35762, 35763, 35764, 35765, 35766, 35767, 35768, 35769, 35770, 35771, 35772, y 35773.

Contra la resolución determinativa la contribuyente presenta recurso de alzada que fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0719/2013, que revoca parcialmente la resolución impugnada, a lo cual la administración tributaria recurre en jerárquico que por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1643/2013, confirma la resolución de alzada.

IV. De la problemática planteada.

Revisada la resolución impugnada (AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre), está se enmarca y concluye en confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0719/2013, que revocó parcialmente la R.D. N° 888/2012, por lo cual este tribunal se limitará solo en establecer:

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, obró correctamente al confirmar por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1643/2013, lo dispuesto en Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0719/2013, referente a la determinación sobre base presunta de las cuentas bancarias personales de la contribuyente correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden legal respecto al tema en análisis:

Los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, que en lo referente a las facultades de la administración tributaria de control, verificación, fiscalización e investigación y la obligación de ejercerlas, dice: "La administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación (...) 1) Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios". Es también conveniente citar algunas de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo establecidas en el art. 70 de la L. N° 2492, vinculadas al presente caso; entre éstas: "1) Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria; 4) Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas; 6) Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones".

A su vez el art. 42 de la L. N° 2492, establece que: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar".

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 de la citada L. N° 2492, que señala: "La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación".

Ingresando al análisis del caso, la administración tributaria, determinó por el método de base presunta la existencia de ingresos no declarados por la contribuyente sobre la base que hubiesen depósitos bancarios no declarados, registrados en los extractos bancarios: Banco Económico S.A. Las Paz, Banco de Crédito BCP, Los Andes Pro Credit S.A. y Mutual La Paz a nombre de la Contribuyente Audalia Zurita Zelada, por su actividad de abogada, estableciendo una deuda por el IVA, IT e IUE; al respecto, se tiene que el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) establece la obligatoriedad de buscar la verdad material, al señalar: "...la administración pública investigará

la verdad material en oposición a la verdad formal, que rige en materia civil", norma concordante con lo dispuesto por el art. 3 del D.S. N° 26462 de Reglamento de la L. N° 2166 del SIN, que respecto al principio rector de verdad objetiva o material señala que: "Los actos de la Institución estarán regidos por los principios básicos que establece el Derecho Administrativo; legalidad, impulsión e instrucción de oficio, economía, celeridad, sencillez y eficacia, publicidad, buena fe, transparencia, debido proceso y búsqueda de la verdad objetiva o material". En la búsqueda de dicha verdad material, la administración deberá en última ratio, acudir al método de determinación sobre base presunta, así se establece de lo dispuesto por el art. 44 de la L. N° 2492, que dispone la obligatoriedad que tiene la administración de agotar todos los medios posibles a fin de efectuar una determinación inicialmente sobre base cierta; y excepcionalmente, sólo cuando no sea posible dicha determinación, al haberse requerido al contribuyente los datos necesarios, y éste no los posea, se podrá efectuar la determinación sobre base presunta, siempre y cuando concurra alguna de las circunstancias señaladas al efecto, esto en observancia del principio de "reserva de ley", ya que no es procedente que la administración tributaria cree procedimientos de presunción tributarios a su libre criterio, ni actúe en base a presunciones simples.

En el caso de autos, si bien la actividad de la contribuyente Audalia Zurita Zelada, es de servicios legales (abogada), y la administración tributaria determinó la existencia de ingresos no declarados por la contribuyente sobre base presunta y en aplicación de las amplias facultades que le otorga los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, por los impuestos IVA, IT e IUE, en consideración únicamente a depósitos bancarios, y que estos depósitos a criterio de la administración tributaria concernirían exclusivamente a la mencionada actividad de la contribuyente; sin embargo, de la revisión de antecedentes administrativos, se puede colegir que los depósitos realizados en las cuentas bancarias de la contribuyente, en los periodos cuestionados, no son únicamente por el pago de los servicios jurídicos que prestó, ya que existen también otros por conceptos distintos que no están obligados a llevar registros contables por ser de carácter personal, aspecto que la administración tributaria no consideró, ni demostró tal situación, debiendo tomarse en cuenta que tanto en los procesos administrativos como en los jurisdiccionales toda resolución debe fundar su decisión en hechos comprobados y reales y no en presunciones, por lo que el análisis realizado tanto en resolución de alzada como en el Jerárquico es acertado, demostrándose así que la administración tributaria aplicó de forma equivocada el procedimiento para la determinación de la deuda a la contribuyente, máxime, si la aplicación del método de la base presunta le da a la administración tributaria facultades para investigar la verdad histórica de los hechos para recién determinar la existencia real de la deuda tributaria lo que no lo hizo, aspectos que fueron debidamente motivados y fundamentados en las resoluciones de alzada y jerárquico, que hacen notar estas omisiones procedimentales, lo que justifica y demuestra que la administración tributaria actuó en franca vulneración al principio de legalidad y buena fe en contra del contribuyente, lo que amerita de manera acertada la decisión de la instancia recursiva en revocar este punto, de lo cual este tribunal apoya tal decisión.

Conclusiones.-

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 37 a 42 de obrados, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1643/2013 de 6 de septiembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



237

Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Aduana Nacional de Bolivia Regional Santa Cruz, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1745/2013 de 23 de septiembre, dictada por el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 51 a 56; la contestación de fs. 91 a 94; la réplica de fs. 121-122; dúplica de fs. 126-127 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Jesús Salvador Vargas Cruz en representación de la Administración de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, formula su acción contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- 1745/2013 de 23 de septiembre, en función a los siguientes argumentos:

Que el 25 de enero de 2013, la Agencia Despachante de Aduana Llanos presenta a la administración de la Aduana Regional Santa Cruz, la Declaración Única de Importación 2013/701/C-6137 que hace referencia a la mercadería de 5 colchones de 2 1/1, 3 y 1 plazas, 1 TV Samsung 42" LED, 5 TV Panasonic LG, LCD, la misma que en sorteo de canal en el Sistema SIDUNEA es asignada a canal rojo y corresponde como técnico aduanero aforador el usuario RST0162 y que para la mencionada declaración, el importador Rubén Ronald Cuellar Salvatierra realizó por concepto de GA, la suma de Bs 1.999.00, IV Bs .1045.00 y una multa por abandono de Bs 150.-, mediante recibo de pago R-7098.

Que al ser canal rojo, se realizó un aforo físico y documental, tal como lo determina el art. 106 del D.S. N° 25870 y como resultado del aforo documental, el técnico aduanero Rosangela Saucedo Torrano, determina que el Parte de Recepción 701 2012 528503-LAXARIBOL2180294B de 16 de noviembre de 2012 se encuentra en abandono y emite el Informe Técnico AN-SCRZI-IN-N° 422/2013 recomendando la emisión de la resolución administrativa que declare en abandono el saldo de la mercancía descrita en el parte de recepción; y la anulación de la DUI 2012/701/C-6137 de 24 de enero.

Que el 29 de enero de 2013 se emite la R.A. AN-SCRZI-RA 253/2013 que declara en abandono a favor del Estado el saldo de las mercancías descritas en el parte de recepción, consistente en 99 bultos con un peso de 150 kg. De acuerdo a lo establecido en la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, la anulación de la DUI y su adjudicación a título gratuito y exención del pago de tributos aduaneros de importación en favor del Ministerio de la Presidencia, en aplicación de lo establecido en la Disposición Adicional Décimo Novena de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 que modifica el art. 155 de la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999.

Que el 30 de febrero de 2013 se notificó a Rubén Ronald Cuellar Salvatierra como importador y a la Agencia Despachante de Aduana Llanos representada por Claudio Llanos Rojas en secretaría de la administración de Aduana Interior Santa Cruz, de conformidad a la Disposición Decima Octava de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, con la R.A. AN-SCRZI-RA-253/2013 de 29 de enero.

I.2. Antecedentes de derecho de la demanda.

Señala que el 18 de enero se produjo el abandono de hecho o tácito de las mercancías que motivan la litis, en razón a que el interesado no solicitó a través de un Despachante de Aduana, antes del vencimiento del depósito temporal de 60 días, el cambio al régimen de depósito de aduana, por lo que el vencimiento del plazo y la falta de presentación anterior al plazo mencionado, de la declaración de mercancías a consumo, derivaron en la situación antes señalada.

Que de la revisión de antecedentes, se tiene que el interesado, a través de la Agencia Despachante de Aduana de Claudio Llanos Rojas, el 24 de enero de 2012 registró y validó la DUI C-6137 con el pago de tributos aduaneros de importación, incluido el del levante, sin tomar en cuenta que el parte de recepción estableció que al vencimiento de los 60 días, la misma sería declarada en abandono de hecho o tácito, al haberse aplicado erróneamente por parte de la agencia despachante e interesado, el régimen aduanero de importación al consumo, ni efectuar los pagos antes mencionados, puesto que de conformidad al art. 153-a) de la L. N° 1990, ya se había producido el abandono de la mercancía, por lo que la Aduana emitió la R.A. AN-SCRZI-RA-253/2013 de 29 de enero, en vigencia y aplicación de la Disposición Adicional Décimo Octava de la L. N° 317 de 12 de diciembre de 2012, es decir, dentro de las 24 horas de su emisión y por efecto del abandono declarado de la mercancía, ésta pasó a poder del Estado y pese al pago de tributos aduaneros, fue adjudicada al Ministerio de la Presidencia, a título gratuito.

Señala que la administración de Aduana Interior Santa Cruz, actuó en base al ordenamiento jurídico aplicable a la fecha de presentación de la DUI 701/C-6137 ya que al momento de la validación de la DUI 25/01/2013 se encontraba vigente la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que en su Disposición Adicional Vigésima dispone la modificación de los párrafos II y III de art. 156 de la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999, Ley General de Aduanas.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto precedentemente, solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1745/2013 de 23 de septiembre, confirmando la R.A. AN-SCRZI-RA 253/2013 de 29 de enero.

II.1. De la contestación a la demanda.

Que la autoridad demandada mediante memorial de fs. 91 a 94 responde en forma negativa señalando que no es aplicable retroactivamente la L. N° 317, puesto que la misma entró en vigencia a partir de su publicación, que data del 12 de diciembre de 2012, en ese sentido la administración aduanera debe tomar en cuenta que la fecha de llegada de la mercancía data del 12 de noviembre de 2012, es decir, antes de la vigencia de la L. N° 317 y con la finalidad de respaldar el argumento antes vertido, hace referencia a la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria, que es basta y coincidente en cuanto se refiere a la irretroactividad de la L. N° 317.

Indica que lo argumentado por la parte actora en su recurso jerárquico, no procede de manera alguna, puesto que vulnera el principio de irretroactividad de las normas, consagrado en el art. 123 de la C.P.E., y 150 de la L. N° 2492, ocasionando indefensión e inseguridad para el operador de comercio exterior, por lo que la L. N° 317 es aplicable para hechos ocurridos a partir del 12 de diciembre de 2012 y no al caso de autos, por haber ingresado la mercancía a depósito temporal el 12 de noviembre de 2012.

II.2. Petitorio.

En función a lo expuesto solicita declarar improbada la demanda interpuesta por la administración de Aduana Interior Santa Cruz, dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1745/13 de 23 de septiembre de 2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que una vez analizado el contenido de la demanda, la respuesta, los actos y resoluciones administrativas, resolución de alzada y jerárquica y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, se procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

En antecedentes administrativos remitidos a esta instancia judicial, se tiene que a fs. 2 del cuaderno antecedentes, cursa la diligencia de notificación de 30 de enero de 2013, a Rubén Ronald Cuellar Salvatierra y a la Agencia Despachante de Aduana Llanos, con la R.A. AN-SCRZI-RA 253/13 de 29 de enero de 2013; de fs. 3 a 5 cursa R.A. AN-SCRZI-RA 253/13 de 29 de enero de 2013, que en lo principal resuelve declarar en abandono, a favor del estado, el saldo de las mercancías descritas en el Parte de Recepción 701 2012 528503 – LAXARIBOL2180294B de 16 de noviembre de 2012, consistente en 99 bultos con 1510 kgs., de acuerdo a lo establecido en la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, disponiendo su adjudicación a título gratuito y exento del pago de tributos aduaneros de importación, en favor del Ministerio de la Presidencia.

Un vez interpuesto el recurso de alzada por Rubén Ronald Cuellar Salvatierra se emitió el Informe Técnico Jurídico de 15 de mayo de 2013, el cual en lo principal estableció que con relación a la mercancía amparada en el Parte de Recepción 701 2012 528503 – LAXARIBOL2180294B de 16 de noviembre de 2012, el interesado no solicitó a través de un Despachante de Aduana el cambio al régimen de Depósito de Aduana, por lo que el hecho de haberse cumplido dicho plazo sin que se hubiese presentado con anterioridad la declaración de mercancías a consumo, derivó en el abandono de hecho o tácito de la misma. En ese sentido sugirió confirmar la R.A. AN-SCRZI-RA 253/13 de 29 de enero de 2013.

En consecuencia de lo obrado precedentemente, se pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0437/2013 de 20 de mayo que confirmó la Resolución Administrativa AN-SCRZI-RA 253/13 de 29 de enero de 2013, en virtud a la cual fue interpuesto el recurso jerárquico correspondiente.

De fs. 81 a 88 cursa el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-1745/2013 de 20 de septiembre, que sugiere revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0437/2013 de 20 de mayo, dejando sin efecto la R.A. AN-SCRZI-RA 253/2013 de 29 de enero, con el fundamento de que no corresponde la aplicación retroactiva de la L. N° 317 y también el hecho de que el 24 de enero de 2013, la ADA Llanos validó la DUI C-6137 para la nacionalización de 11 bultos, habiendo sido cancelado el tributo aduanero por el GA y el IVA, por un importe total de Bs 26.377.-, y con posterioridad a lo relacionado precedentemente, fue emitida la resolución que impugna la parte actora en el caso de autos.

IV. De la problemática planteada.

La problemática planteada radica en el hecho de establecer dos aspectos:

1.- Si en el caso de autos, correspondía la aplicación de la L. N° 317 con carácter retroactivo.

2.- Si la validación de la DUI C-6137 efectuada por la ADA Claudio Llanos Rojas, por cuenta de su comitente Rubén Ronald Cuellar Salvatierra, para la nacionalización de 11 bultos y cancelación de tributos aduaneros por el GA y el IVA, así como la multa del 3% sobre el Valor CIF Frontera, conlleva el levantamiento de abandono de la mercancía que motiva la litis.

V. Análisis de la problemática planteada.

Lo relacionado precedentemente permite concluir lo siguiente:

1.- Con relación al primer punto que motiva la litis, corresponde señalar que la R.A. AN-SCRZI-RA 253/2013 de 29 de enero hizo referencia al art. 117 de la L. N° 1990 (LGA), el cual estableció que la mercadería cae en abandono a los dos meses de su ingreso; más sin embargo, aplicó los arts. 154, 155 y 156 de la L. N° 1990 con la modificación dispuesta por la L. N° 317 de 12 de diciembre de 2012.

En ese sentido se tuvo que además de lo dispuesto con relación al art 153 de la mencionada ley, que dispone se notifique con la resolución que declare el abandono de hecho o tácito de las mercancías, dentro de las 24 horas de su emisión, en secretaría de la administración aduanera, el art. 156 de la misma norma establece que en caso de las mercancías declaradas en abandono, la Aduana Nacional adjudicará las mismas al Ministerio de la Presidencia, a título gratuito y exentas del pago de tributos aduaneros de importación, multas y otros gastos emergentes, al día siguiente hábil de la ejecutoria de la resolución que declara el abandono.

De conformidad a los datos del proceso, se evidenció que Rubén Ronald Cuellar y la ADA Llanos fueron notificados con la R.A. AN-SCRZI-IN-RA 253/2013 de 29 de enero que declaró en abandono en favor el Estado, el saldo de las mercancías descritas en el Parte de Recepción 701 2012 528503-LAXARIBOL2180294B, de 16 de noviembre de 2012, consistente en 99 bultos con 1510 kgs., en función a lo determinado por la L. N° 317, disponiendo de igual manera la anulación de la DUI C-6137; sin tomar en cuenta que al haber ingresado la mercancía a recinto aduanero el 12 de noviembre de 2012, lo hizo en vigencia de la L. N° 1990 y su reglamento, por lo que la L. N° 317 no es aplicable al presente caso, por prohibición expresa de la ley, máxime si como se tiene dicho líneas arriba, la mercancía ingresó a depósito temporal el 12 de noviembre de 2012.

Con relación al particular, cabe resaltar que el art. 123 de la C.P.E., señala taxativamente que la ley dispone solo para lo venidero y no tiene carácter retroactivo, excepto en materia penal y laboral, lo cual no fue tomado en cuenta en el caso de autos, ya que el art. 150 de la L. N° 2492 (CTB) concuerda con la norma constitucional cuando dispone que la ley tributaria no tendrá carácter retroactivo, salvo que suprima ilícitos tributarios, establezca sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

2.- Con relación al segundo punto de controversia, se tuvo que el 24 de enero de 2012, la ADA Claudio Llanos Rojas presentó y validó la DUI C- 6137 por cuenta de su comitente Rubén Ronald Cuellar Salvatierra, para la nacionalización de 11 bultos, con un importe total de 26.377, así como la multa del 3% sobre el valor CIF frontera, de conformidad a lo previsto por los arts. 154 de la L. N° 1990 y 276 del R.L.G.A.; consiguientemente, el levantamiento de abandono y despacho de la mercancía fue efectuado conforme a derecho, correspondiendo en consecuencia el levantamiento de abandono y despacho de la mercancía.

Lo relacionado precedentemente, permite concluir que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1745/2013 de 23 de septiembre, adecúa sus fundamentos y determinaciones, a la normativa precedentemente citada, que se encuentra en actual vigencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 51 a 56, interpuesta por la Aduana Interior Santa Cruz, dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; manteniendo firme y consistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1745/2013 de 23 de septiembre.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



238

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 52, en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN representado legalmente por Enrique Martín Trujillo Velázquez que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ

1454/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 77 a 81, el apersonamiento del tercero interesado de fs. 97 a 107, réplica de fs. 86 a 89, dúplica de fs. 93-94, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realiza una interpretación ambivalente de la normativa tributaria, al anular la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0291/2013 de 26 de abril, por lo que interpone demanda contencioso administrativo, a objeto de que se emita sentencia revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1454/2013, emitida por la AGIT, en la que resuelve anular la resolución de recurso de alzada dictada por la ARIT, dentro del recurso de alzada interpuesto por Anita Kohn de Vaca Diez contra la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, consiguientemente, se anulen obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01238-00460/2012, inclusive a objeto de que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN emita un nuevo acto que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo, conforme a los requisitos esenciales establecidos en el parág. I, art. 96 de la L. N° 2492, situación que es el objeto de la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante indica que se ratifica plenamente en todos los aspectos expuestos en la resolución determinativa, y que respecto al procedimiento de fiscalización cita el art. 104 de la L. N° 2492, y lo previsto en el art. 35-I de la L. N° 2341 que es aplicable de manera supletoria en materia tributaria por efectos del art. 74 de la L. N° 2492, por lo que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación tributaria, si la misma no se encuentra expresamente formulada en la ley, lo que implica un reconocimiento al principio de especificidad y taxatividad, entendido según la doctrina como una regla procesal en materia de nulidades, que permite inhibir a un acto de sus efectos jurídicos únicamente si la causal de nulidad ha sido formal y legalmente establecido en la norma, por lo que la AGIT a determinado erróneamente y de manera totalmente discrecional una nulidad inexistente, toda vez que la Vista de Cargo CITE: 7912-011OVE01238/2012 y la R.D. N° 17-00555-12 cumple a cabalidad los requisitos formales señalados por los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492, D.S. N° 27310 y la R.N.D. atinente al caso.

Que la vista de cargo y resolución determinativa no contienen vicios de nulidad, al respecto hace una referencia sobre el debido proceso, transcribiendo lo señalado en la SS.CC. Nos. 418/2000-R y 1276/2001-R, e indica que cumple con todos los requisitos legales establecidos en toda la normativa pertinente, y que esta valoro los hechos y los actos, fundamentando los reparos realizados por la administración tributaria, que sustenta la R.D. N° 17-00555-12 de 27 de diciembre de 2012, resolución que incluso remite el análisis y valoración técnica plasmado en el informe de conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/03806/2012, por lo que la resolución determinativa y el informe contiene todos los elementos y requisitos necesarios para dar legalidad al acto administrativo.

Que la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0291/2013 de 26 de abril, realizo un correcto análisis respecto a la falta de valoración de los descargos y la vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, además indica que la administración tributaria en el proceso de determinación demostró fehacientemente la configuración del hecho generador de la obligación tributaria que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por calificación de la conducta, como omisión de pago en efecto al no haber declarado el total de sus ventas, el sujeto pasivo omitió el pago de sus ventas que alcanza a si actividad confirmando la deuda tributaria, edemas de mencionar que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa cumplen con los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99-II de la L. N° 2492.

Finaliza indicando que la administración tributaria realizo un correcto procedimiento de determinación y además la correcta valoración de la documentación del contribuyente, puesto que su obligación era de respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros y probar que su mercancía no fue vendida y que se encuentra en su poder, y presentar oportunamente los registros de kardex, que cumplan con los principios y normas contables para su elaboración, toda vez que de su inventario de la mercancía del mes de marzo 2008, se establecieron que no se demostró los productos de entrada y salida del almacén.

I.3. Petitorio.

Concluye el fundamento de su demanda, solicitando la revocatoria en todas sus partes la Resolución AGIT-RJ 1454/2013 de 13 de agosto, emitida por la AGIT, y consiguientemente mantenga firme y consistente la R.A. ARIT-SCZ/RA 0291/2013.

III. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 6 de febrero de 2014, que cursa de fs. 42 a 44, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1177/2013 de 29 de julio, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, indica lo siguiente:

Sobre los vicios de nulidad de la vista de cargo, se evidencia que la contribuyente según actas de recepción de documentos de 25 y 27 de septiembre, 16 y 17 de octubre de 2012, presento toda la documentación solicitada por la administración tributaria con acepción de las hojas de costo y los kardex por ítem de entradas y salidas de los productos, y por trabajo de campo realizado por la administración tributaria determinó ventas no declaradas, a partir de la tabulación de las DUJ N° C-3609, C-5884 y C-6194 de las que obtuvo el IVA pagado por importación, cuya sumatoria en el periodo marzo 2008 alcanza a un total de Bs 106.132, impuesto que dividiendo entre la alícuota del IVA que es el 13% convirtió en el valor base de importación que alcanza a Bs 816.400, comparando este importe con las ventas declaradas en el formulario 200 (IVA) que es de Bs 484.653, estableció la diferencia de Bs 331.747, en definitiva aplicando a esta diferencia el porcentaje del margen de utilidad bruta (MUB) del 19.93% adicionó el monto de Bs 66.117.18 llegando a establecer las ventas no declaradas en Bs 397.864.18 que sirvió como base imponible del IVA e IT.

Por otro lado la administración tributaria determinó las ventas no declaradas y la consecuente deuda tributaria, única y exclusivamente en las pólizas de importación o declaraciones únicas de importación (DUI) que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones fueron declaradas por la contribuyente en el libro de compras IVA y verificadas por la administración tributaria, que además entre otros documentos la contribuyente presentó los estados financieros practicados al 31 de diciembre de 2008, que expone la cuenta de inventarios en el rubro activo realizable del balance general el importe de Bs 7.752.949.83 como inventario final. Pero contrariamente la administración tributaria señaló en la vista de cargo que las mercaderías importadas no fueron vendidas en un 100%, y que además el resto de la mercadería debió formar parte de sus inventarios, ya sea como mercadería o activo fijo.

No se consideró, que de acuerdo al acta de recepción de documentos de 17 de octubre de 2012, la contribuyente presentó las facturas de ventas que corresponden a los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, y que de las facturas de marzo de 2008 se establecen que estas detallan la cantidad, el concepto, el precio unitario y el precio total, lo que no fue considerado en el trabajo de verificación.

Que la vista de cargo, siendo un acto preliminar debe contener todos los elementos que describan y demuestren el adeudo tributario, para que en base a dicha relación de los hechos la resolución determinativa, sea suficientemente fundamentada, lo que en el presente caso no se dio, en tal sentido la administración tributaria prescindió de la información presentada por el contribuyente y procedió a aplicar presunciones.

Resulta evidente la ausencia de valoración razonable de la prueba en su conjunto, señalando con claridad y conforme a lo cursante en el expediente de los motivos que llevan a desestimarla, además de las inconsistencias en la determinación de la base imponible del IVA e IT en la vista de cargo, que provocó la indefensión al sujeto pasivo, debiendo de subsanar el procedimiento a fin de evitar la vulneración de la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa.

II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1454/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

Que notificada la contribuyente Anita Khon de Vaca Diez con la Orden de Verificación N° 0011OVE01238 de 7 de septiembre de 2012, para el inicio de un proceso de determinación, bajo la modalidad de verificación específica débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al periodo fiscal marzo 2008, y con el detalle de diferencias observadas, por el que solicita presentar la declaración jurada, libro de ventas IVA, copias de facturas de ventas y otra documentación que el fiscalizador solicite.

El 25 y 27 de septiembre de 2012, la contribuyente presentó la documentación solicitada, así también, el 15 de octubre de 2012, la administración tributaria, por mediante formulario 4003, Requerimiento N° 107919 y anexo 1, solicitó más documentación, lo que el contribuyente el 16 y 17 de octubre de 2012, presentó.

La administración tributaria el 8 de noviembre de 2012, emitió las Actas de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 54773: por el incumplimiento del contribuyente del deber formal de registro en el libro de compras y ventas IVA; 54774: por el incumplimiento del deber formal de presentación del libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vince sin errores; y el 54775: por la falta de la entrega de la documentación requerida durante de la ejecución del procedimiento de verificación, por el periodo marzo 2008; por lo que se sanciona al contribuyente con la multa de 500 UFV, 50 UFV y 1500 UFV, respectivamente.

El 9 de noviembre de 2012 emite la Vista de Cargo N° 7912-011OVE01238-00460/2012, que establece sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente en la suma de 124.017 UFV equivalentes a Bs 222.251 por el IVA e IT, del periodo fiscal marzo 2008, que incluye el tributo omitido, interés y la sanción por omisión de pago, sanción que preliminarmente califica como omisión de pago.

El 27 de diciembre de 2012, la administración tributaria emite la R.D. N° 17-00555-12, que determina de oficio, por conocimiento cierto, la deuda tributaria del contribuyente en la suma de 121.881 UFV equivalente a Bs 219.378 por el IVA e IT del periodo fiscal marzo 2008, monto que se incluye el tributo omitido, interés y la sanción por omisión de pago.

Contra la mencionada resolución determinativa la contribuyente interpuso recurso de alzada que por Resolución ARIT-SCZ/RA 0291/2013 de 26 de abril, confirmó la resolución determinativa impugnada, por lo cual la contribuyente recurrió en recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución AGIT-RJ 1454/2013 de 13 de agosto, que anuló la resolución de alzada, y consiguientemente, anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo N° 7912-011OVE01238-00460/2012, inclusive a objeto que la administración tributaria, emita un nuevo acto que realice una valoración razonable de la documentación aportada por el sujeto pasivo.

IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si es correcta la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución impugnada de anular obrados, hasta la Vista de Cargo N° 7912-011OVE01238-00460/2012, porque considera que no existió una buena valoración de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones:

Los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, que en lo referente a las facultades de la administración tributaria de control, verificación, fiscalización e investigación y la obligación de ejercerlas, dice: "La administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación (...) 1) Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios". Es también conveniente citar algunas de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo establecidas en el art. 70 de la L. N° 2492, vinculadas al presente caso; entre éstas: "1) Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria; 4) Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas; 6) Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones".

A su vez el art. 42 de la L. N° 2492, establece que: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar".

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 de la citada L. N° 2492, que señala: "La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación".

Por otro lado, se tiene que el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo establece la obligatoriedad de buscar la verdad material, al señalar: "...la administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal, que rige en materia civil", norma concordante con lo dispuesto por el art. 3 del D.S. N° 26462 de Reglamento de la L. N° 2166 del SIN, que respecto al principio rector de verdad objetiva o material señala que: "Los actos de la Institución estarán regidos por los principios básicos que establece el Derecho Administrativo; legalidad, impulsión e instrucción de oficio, economía, celeridad, sencillez y eficacia, publicidad, buena fe, transparencia, debido proceso y búsqueda de la verdad objetiva o material".

Ahora bien de acuerdo al art. 96-I de la L. N° 2492, la vista de cargo debe contener los hechos, actos y elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, precedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Es decir que la vista de cargo constituye un acto administrativo pre-intimatorio que da lugar al contribuyente a efectuar sus observaciones respecto de los hechos imputables, a través de la presentación de sus descargos en función a los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones emergentes de los actos de verificación; lo que implica que este acto constituye una adecuada posibilidad para el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente sobre cuya base se emitirá la resolución determinativa; consecuentemente, estos actos deben realizarse en el marco de un debido proceso, que comprende en sus alcances a los procesos administrativos sancionadores.

De la normativa precedentemente transcrita, relacionando al caso en concreto e ingresando al análisis y resolución del caso formulado en la controversia identificada, debemos indicar lo siguiente:

Que respecto a las nulidades y el principio de legalidad o especificidad, la administración tributaria, señala que no es correcta la nulidad dispuesta por la autoridad demandada porque no está sustentada en una disposición legal expresa y que en el caso, la vista de cargo fue dictada por autoridad competente; determina claramente el objeto posible cuando establece el resultado del proceso de determinación por lo que mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

Y conforme a la definición del Servicio de Impuestos Nacionales, la vista de cargo es "un acto administrativo de la administración tributaria que contiene los resultados de las actuaciones de control y verificación, fijando la base imponible sobre base cierta o presunta, según corresponda. Es el documento que fundamenta la resolución determinativa, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones", cuya ausencia conforme con el art. 96-I III del C.T.B., es sancionada con expresa nulidad, por ello, no es evidente lo afirmado por el demandante.

Finalmente, sobre los requisitos de forma de la vista de cargo, conforme a la previsión del art. 96-I del C.T.B., la vista de cargo debe contener los hechos, actos y elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, precedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Es decir que la vista de cargo constituye un acto administrativo pre-intimatorio que da lugar al

contribuyente a efectuar sus observaciones respecto de los hechos imputables, a través de la presentación de sus descargos en función a los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones emergentes de los actos de verificación; lo que implica que este acto constituye una adecuada posibilidad para el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente sobre cuya base se emitirá la resolución determinativa; consecuentemente, estos actos deben realizarse en el marco de un debido proceso, que comprende en sus alcances a los procesos administrativos sancionadores.

En ese entendido corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer, dato es el antecedente necesario para el conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho; elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorizar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

Teniendo en cuenta que la fiscalización, definida por el art. 104 del C.T.B., tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, los resultados preliminares (vista de cargo) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente, está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, debe bajo sanción de nulidad, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió con sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente y los obtenidos por la administración tributaria, su valoración y sus conclusiones, con expresa fundamentación de por qué no se los considera idóneos a los fines señalados.

En el caso de autos, la Vista de Cargo N° 7919-011OVE01238-00460/2012 de 9 de noviembre, sostiene “que la contribuyente ha realizado importaciones que no ha demostrado con documentación sustentable el destino de las mismas por lo que corresponde determinar la existencia de ventas no declaradas, enmarcado en las normativas vigentes y regulaciones establecidos en el procedimiento de verificación externa, guía determinación de ventas no declaradas por importaciones realizadas, estos actos y hechos configuran indicios de omisión de pago, vigente a la fecha del hecho generador según a los periodos fiscales que correspondan a la aplicación de las normas legales citadas, determinándose reparos a favor del fisco sobre base cierta correspondientes a los impuestos IVA e IT por el periodo fiscal marzo 2008”...sic.; sin embargo, en la mencionada vista de cargo, que derivó posteriormente en la emisión de la R.D. N° 17-00555-12, no se efectuó la valoración de todos los Estados Financieros aportados por la contribuyente, siendo que respaldó su verificación tan solo en información basada en las pólizas de Importación o Declaración Única de Importación DUI, que contiene el IVA pagado por importaciones, sin considerar que estas importaciones fueron pagadas por la contribuyente en el libro de compras IVA y verificadas por la administración tributaria, que además indica, que no se logró realizar el análisis de sus ingresos y salidas de mercadería de sus almacenes, debido a que la contribuyente no presentó kardex de inventario, registros contables y las facturas de venta no detallan con precisión el producto vendido; vulnerando así, el principio de verdad material, máxime, si la determinación efectuada fue sobre base cierta, y que además al no haberse realizado una valoración integral de toda la documentación proporcionada por la contribuyente, la vista de cargo carece de fundamentación detallada e integral, que pudiera establecer el adeudo tributario de la contribuyente Anita Kohn de Vaca Diez, de manera concluyente, por lo que la nulidad dispuesta por la autoridad jerárquica fue correcta.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de los antecedentes administrativos, como la argumentación técnica-jurídica se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., se declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 52, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1454/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



239

**René Lucio Cope Machicado c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 32, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre (fs. 2 a 16), el memorial de contestación de fs. 76 a 78 y vta., el memorial de réplica de fs. 89 a 91, la dúplica de fs. 96 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que René Lucio Cope Machicado, se apersonó por memorial de fs. 26 a 32, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 2 de la L. N° 3092, el parág. I del art. 10 de la L. N° 212, así como en el art. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre.

Inició el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, indicando que la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, por la que se determinó un adeudo tributario por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), equivalente a UFV 243.315,- correspondiente a los períodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008; además de imponerle la sanción por omisión de pago, equivalente a UFV 154.199,- y por actas de contravención, el equivalente de UFV 2.000.-

Que impugnó la referida resolución determinativa a través de recurso de alzada, manifestando que se produjeron vicios al emitir la Vista de Cargo N° 00113/2012 de 28 de septiembre, por concepto de IVA e IT, correspondiente a los períodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2008.

Que luego, el 24 de diciembre de 2012, se emitió la R.A. N° 23-0146-12, mediante la cual se anuló la vista de cargo señalada en el acápite anterior, emitiéndose una nueva Vista de Cargo con el N° 00243/2012 de 28 de diciembre, por los mismos conceptos y los mismos períodos.

Que, se emitió la R.D. N° 067/2013 (N° 17-0124-13), con Orden de Fiscalización N° 00120FE0087, por los períodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2008, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT).

Manifestó que las vistas de cargo señaladas, jamás fueron notificadas personalmente al demandante, sino que se notificaron a Silvestre Paco, con cédula de identidad N° 6026399 LP., con lo que se violó el inc. 1 del parág. I del art. 83 del Cód. Trib., y el art. 90 del Cód. Pdto. Civ., aplicable en virtud de lo dispuesto por el parág. II del art. 5 y por el art. 7 de la L. N° 2492, siendo por tanto nulos de pleno derecho. Además, que la obligación tributaria, como la sanción y las facultades de ejecución, se encuentran prescritas, en virtud de lo dispuesto por el parág. III del art. 59-1 del art. 109 de la L. N° 2492.

Refirió que no tiene registrada actividad como importador de vehículos, por lo que no corresponde ni es posible la fiscalización; que la actividad que cumplió fue la de comisionista, realizando trámites para terceras personas, razón por la que es imposible cumplir con el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los períodos de enero, febrero y marzo de 2008 y menos las imaginarias sanciones que se le pretende imponer de manera ilegal.

Realizó una relación del procedimiento para la importación de los vehículos, su ingreso a zona franca y posterior nacionalización, proceso en el que apoyó a los importadores, haciendo el papel de tramitador. Reiteró que la obligación tributaria, las sanciones y las facultades de ejecución tributaria se encuentran prescritas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Acusó la vulneración del derecho al debido proceso, citando el parág. II del art. 115 de la C.P.E., debido a que la R.D. N° 0067/2013 de 1 de abril (N° 17-0124-13), no cumple con la previsión del parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, que concuerda con los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 del mismo cuerpo legal y con el art. 35 de la L. N° 2341. Sostuvo que no fue notificado personalmente con la resolución determinativa señalada, sino que fue notificado Silvestre Paco Mamani con cédula de identidad N° 6026399, actuación procesal nula de pleno derecho, debiendo en su momento la autoridad jerárquica, haber determinado el saneamiento procesal, citando al respecto, la S.C. N° 663/2004-R.

I.2.2.- Acusó la violación del derecho a la defensa, refiriendo al respecto el parágrafo I del art. 117 y el parág. II del art. 119 de la C.P.E., reiterando que la R.D. N° 0067/2013 de 1 de abril (N° 17-0124-13), no le fue notificada personalmente, dejándole en estado de indefensión, condenándole con obligaciones y sanciones tributarias, sin haber sido escuchado en debido proceso.

Citó los arts. 9 y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; los arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; los arts. 22, 23 y 25 del Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional y los artículos 25 y 26 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

I.2.3.- Se refirió a la violación del derecho a la actividad lícita, citando sobre este hecho, el art. 47 de la C.P.E.; reiteró que su actividad fue la de comisionista tramitador, constando que las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) tramitadas, llevan sus nombres y apellidos, habiendo la Aduana Nacional, dado curso a los trámites sin observación alguna, habiéndose pagado el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como el Gravamen Aduanero (GA), por los propios importadores y con su propio dinero, quedando demostrado que su participación fue lícita, pero que fue ignorada por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, citando el num. 2 del art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

I.2.4.- Alegó sobre la prescripción, indicando que la fiscalización de los períodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 (debió decir enero, febrero y marzo), a la fecha de la Resolución Determinativa de 1 de abril de 2013, que no le fue notificada hasta ahora, transcurrieron más de 4 años, debiendo aplicarse el art. 59 de la L. N° 2492.

Manifestó que la administración tributaria hace referencia a que se interrumpió el término de la prescripción con la emisión de la Vista de Cargo N° 00243/2012 de 28 de diciembre, emitiéndose posteriormente la Resolución Determinativa de 1 de abril de 2013, por los períodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2008, notificada a Silvestre Paco Mamani el 11 de enero de 2013. Citó el art. 60 de la L. N° 2492, concluyendo en que realizado el cómputo, prescribieron las obligaciones correspondientes a los períodos señalados.

I.2.5.- En cuanto a la deuda sanción, insistió en que la supuesta deuda tributaria, las sanciones y las actas contravencionales, como las facultades de ejecución de la administración tributaria, se encuentran prescritas por disposición del parág. III del art. 59 de la L. N° 2492.

I.2.6.- Sobre la primacía de la C.P.E., citó su art. 123 y el parág. II de su art. 410; que en virtud de ello, la L. N° 291, del Presupuesto General del Estado de 22 de septiembre de 2012, que modificó el art. 59 de la L. N° 2492, no tiene efecto retroactivo; pero que esto no fue considerado por la autoridad jerárquica, refiriendo que citó en la resolución impugnada, la línea jurisprudencial correspondiente a la S.C. N° 0582/2005-R.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia, emita sentencia declarando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre, "...declarando la nulidad de las demás disposiciones debiendo sus magistraturas pronunciarse en el fondo sobre los vicios en el proceso como de las notificaciones ilegales así como de la prescripción fundamentada en el fondo..."

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 34 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

A continuación, en virtud del memorial de fs. 37, se ordenó mediante providencia de fs. 38, se notifique con la demanda al Gerente Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, tercero interesado, a efecto que se apersona al proceso si así lo considera conveniente y sea en el domicilio señalado a fs. 37, debiendo librarse al efecto, provisión citatoria cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada, el 10 de abril de 2014, como consta por la literal de fs. 53; y a la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales el 9 de abril de 2014, como consta por la literal de fs. 70, fueron devueltas ambas provisiones citatorias según consta por la nota de fs. 54 y recibida según cargo de la vta., así como de la nota de fs. 71 y recibida según cargo de la vta., respectivamente, disponiéndose a través de la providencia de fs. 72, su arribo al expediente.

Posteriormente, fue presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fs. 76 a 78 y vta.), el que fue providenciado a fs. 79, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 74); se apersonó asimismo, Roberto Ugarte Quispaya en representación de la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, tercero interesado en el proceso, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0423-13 de 28 de junio (fs. 82-83), providenciándose a fs. 85, que teniéndose por respondida la demanda, según memorial de fs. 76 a 78 y vta., se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Respecto de los vicios de nulidad de notificación y supuesta violación de los derechos constitucionales del demandante, manifestó que si bien es evidente que debió notificarse personalmente con la vista de cargo al sujeto pasivo, esto no fue posible al no haber sido habido, por lo que al amparo del art. 85 de la L. N° 2492, se realizó el procedimiento de notificación por cédula.

Indicó que se realizó el primer aviso de visita el 28 de diciembre de 2012, el segundo aviso de visita el 31 de diciembre de 2012, la representación para notificación por cédula el 31 de diciembre de 2012, el auto de autorización para notificación por cédula y la diligencia de

notificación por cédula con la vista de cargo, el 31 de diciembre de 2012, por lo que corresponde desestimar el argumento del demandante en este punto.

II.2.- En referencia al desarrollo de la actividad lícita del demandante, expresó que René Lucio Cope Machicado, se encuentra inscrito en el padrón de contribuyentes con el Número de Identificación Tributaria (NIT) N° 3400480017, cuya actividad principal es el servicio de lavado y limpieza de prendas de tela y piel; que sin embargo, de acuerdo con la nota GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo, emitida por la Aduana Nacional, se evidencia que existen operaciones de importación realizadas por René Lucio Cope Machicado, correspondiendo a 36 DUI que amparan la importación de vehículos en los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2008 (debió decir enero, febrero y marzo).

Que en las referidas operaciones de comercio exterior, el sujeto pasivo se encuentra registrado como importador, lo que no formalizó ni declaró en los Formularios 200-IVA y 400-IT; que dada la cantidad de vehículos importados y que el contribuyente no demostró tener en su poder, se configuran como ventas no declaradas, es decir, sin la emisión de factura, presumiéndose que su actividad es la de importador y compra venta de vehículos.

Que al no haber sido declaradas las operaciones de importación, amparadas por 36 DUI, mediante resolución determinativa se resolvió declarar probada la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492, además de aplicar la sanción por incumplimiento de deberes formales, de acuerdo con la previsión de los num. 4 y 8 del art. 70 de la misma ley.

II.3.- En relación con la prescripción, manifestó que el 28 de junio de 2012 se notificó personalmente a René Lucio Cope Machicado con la orden de fiscalización correspondiente a los periodos fiscales de julio a septiembre de 2008 (debió decir enero, febrero y marzo); que luego, el 11 de enero de 2013, se le notificó con la vista de cargo, concediéndosele 30 días de plazo para la presentación de descargos; y que finalmente, el 8 de abril de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Flores Vargas, apoderado legal de René Lucio Cope Machicado, con la resolución determinativa.

Precisó que los hechos generadores de la obligación tributaria se produjeron en la gestión 2008, cuyo plazo, computado de acuerdo con lo que dispone el art. 60 de la L. N° 2492, se inicia el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento, es decir que en este caso, se inició el 1 de enero de 2009 y que de acuerdo con los num. 1 y 2 del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, el término de la prescripción vence en 4 años para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, además de determinar la deuda tributaria.

Afirmó que la administración tributaria ejerció sus facultades de fiscalización dentro de los plazos establecidos por ley y que en consecuencia no se produjo la prescripción.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.4. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por René Lucio Cope Machicado, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, el demandante presentó el memorial de réplica de fs. 89 a 91, en el que reiteró los argumentos que fueron desarrollados en la demanda y que fue providenciado a fs. 92, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 96 y vta., en el que asimismo la autoridad demandada se ratificó en los términos de la contestación de la demanda y que providenciado a fs. 97, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria emitió la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00087 de 25 de junio de 2012, en relación con el contribuyente René Lucio Cope Machacado, con NIT N° 3400480017, a efecto de verificar los hechos y elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los períodos fiscales de enero a marzo de 2008 (fs. 2, anexo 2).

III.2.- Que desarrollado el proceso administrativo de fiscalización, mediante R.A. N° 23-0146-12 de 24 de diciembre (fs. 213-214, anexo 3), la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, determinó anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Informe SIN/GDEA/DF/FE/INF/1052/2012 y la Vista de Cargo SIN/GDEA/DF/FE/VC/00113/12, ambos documentos de 28 de diciembre de 2012 y la notificación personal de la Vista de Cargo de 19 de octubre de 2012, emitida a René Lucio Cope Machicado, con NIT N° 3400480017, a objeto de garantizar el debido proceso, disponiendo se emita nueva vista de cargo.

III.3.- Emitida la Vista de Cargo SIN/GDEA/DF/FE/VC/00243/2012 de 28 de diciembre (fs. 178 a 188, anexo 2), en cumplimiento de lo señalado en el punto anterior, fue notificada el 11 de enero de 2013 mediante cédula, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 85 de la L. N° 2492, según antecedentes que cursan de fs. 174 a 177 del mismo anexo y cuya copia se entregó a Silvestre Paco Mamani con cédula de identidad N° 6026399 LP.

III.4.- A continuación, dictada la R.D. SIN/GDEA/DJCC/UTJ/RD/067/2013 N° 17-0124-13 de 1 de abril, se determinó de oficio, por conocimiento cierto la deuda tributaria de René Lucio Cope Machicado, en el equivalente de UFV 243.315.-, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses por el IVA e IT, por los períodos fiscales de enero, a marzo de 2008.

Por otra parte, sancionar al contribuyente con el equivalente de UFV 154.199.-, por concepto de multa igual al 100% del tributo omitido, por haber incurrido en la contravención tributaria de omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 y del art. 42 del D.S. N° 27310.

Asimismo, sancionar al contribuyente por incumplimiento del deber formal de entrega de la información y documentación requerida en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, con el equivalente de UFV 2.000,- en aplicación del sub num. 4.1 y 1.3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 de 14 de diciembre.

III.5.- Contra la referida resolución determinativa, Ramiro Flores Vargas, en representación legal de René Lucio Cope Machicado, interpuso recurso de alzada mediante el memorial de fs. 15 a 18 y vta., del anexo 1 y que fue resuelto a través de la resolución ARIT-LPZ/RA 0786/2013 de 15 de julio (fs. 77 a 89 y vta., anexo 1), determinando confirmar la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril; en consecuencia, mantiene firme y subsistente el tributo omitido por concepto de IVA e IT, más intereses y sanción por omisión de pago, así como la multa por incumplimiento de deberes formales, relativo a los períodos fiscales de enero a marzo de 2008.

III.6.- René Lucio Cope Machicado, interpuso recurso jerárquico en contra de la resolución pronunciada en alzada, de acuerdo con los términos desarrollados en el memorial de fs. 106 a 108, habiéndose resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre (fs. 136 a 150, anexo 1), decidiendo confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0786/2013 de 15 de julio, que mantuvo firme y subsistente la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguiente supuestos: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, disponiendo confirmar la pronunciada en alzada, vulneró los derechos del contribuyente: a) Al debido proceso. b) A la defensa. c) A una actividad lícita. 2) Si es evidente que se produjo la prescripción de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y de la sanción. 3) Si es evidente que se produjo la vulneración del principio de primacía constitucional e irretroactividad.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a la vulneración del debido proceso, sobre la base de lo dispuesto por el parág. II del art. 115 de la C.P.E., en consideración a que la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, no cumple con la previsión del parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, que concuerda con los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 del mismo cuerpo legal y con el art. 35 de la L. N° 2341, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

El parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, señala que cuando en virtud de lo dispuesto por el art. 89 del mismo código, se impongan sanciones como corresponde en el presente caso, "...serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal."

La cita de los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 de la L. N° 2492 está equivocada, pues dicha disposición contiene un solo párrafo de cuatro líneas, que hace referencia a los recursos administrativos y la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo en la materia, solo a falta de disposición expresa.

Por su parte, el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, dispone que los actos administrativos serán nulos de pleno derecho, en los casos en que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio; que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, cualquier otro establecido expresamente por ley.

De acuerdo con la relación de las normas invocadas por el demandante y revisados los antecedentes administrativos que dieron lugar al desarrollo del proceso, se verifica por la diligencia de notificación de fs. 12 del anexo 1, que la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, fue notificada personalmente a Ramiro Flores Vargas, con cédula de identidad N° 2697907 LP., en su condición de apoderado de René Lucio Cope Machicado, en virtud del Testimonio de Poder N° 922/2013, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 69, correspondiente al distrito Judicial de La Paz, a cargo de Félix Oblitas García (fs. 13 y vta., anexo 1).

En este sentido, se verifica que dicha resolución determinativa, fue notificada personalmente al representante legal del demandante, en cumplimiento de lo dispuesto por el parág. I del art. 84 del Cód. Trib., por lo que la acusación de vulneración de su derecho al debido proceso, no es evidente, no siendo aplicable en consecuencia, la previsión del art. 201 del mismo cuerpo normativo, como tampoco el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

V.2.- Respecto de la supuesta violación del derecho a la defensa, en relación con lo que disponen el parág. I del art. 117 y el parág. II del art. 119 de la C.P.E., reiterando que la R.D. N° 0067/2013 de 1 de abril (N° 17-0124-13), no le fue notificada personalmente, dejándole en estado de indefensión, condenándole con obligaciones y sanciones tributarias, sin haber sido escuchado en debido proceso, cabe manifestar:

El parág. I del art. 117 de la C.P.E., dispone. "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada."

Por su parte, el parág. II del art. 119 de la Ley de Leyes, establece: "Toda persona tiene derecho inviolable a la defensa. El Estado proporcionará a las personas denunciadas o imputadas una defensora o un defensor gratuito, en los casos en que éstas no cuenten con los recursos económicos necesarios."

En el caso de autos, mediante R.A. N° 23-0146-12 de 24 de diciembre (fs. 213-214, anexo 3), la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, determinó anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Informe SIN/GDEA/DF/FE/INF/1052/2012 y la Vista de Cargo SIN/GDEA/DF/FE/VC/00113/12, ambos documentos de 28 de diciembre de 2012 y la notificación personal de la Vista de Cargo de 19 de octubre de 2012, emitida a René Lucio Cope Machicado, con NIT N° 3400480017, a objeto de garantizar el debido proceso, disponiendo se emita nueva vista de cargo.

Saneado el proceso con la determinación señalada, a partir de entonces se desarrolló normalmente, sin que se pueda verificar que se hubieran producido alteraciones; no obstante, se reitera lo señalado al resolver el punto anterior, en sentido que la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, fue notificada legalmente a Ramiro Flores Vargas, mandatario de René Lucio Cope Machicado.

En el presente caso, el proceso en sede administrativa se desarrolló con la participación del demandante, tuvo la oportunidad de recurrir en alzada, como en recurso jerárquico, se tramitaron ambos recursos y fueron resueltos de acuerdo a ley; producto de ello el ahora demandante impugnó la resolución jerárquica a través de la demanda contenciosa administrativa en estudio, de donde se establece que sus afirmaciones no son evidentes; ha sido escuchado en sede administrativa y está siendo escuchado en sede jurisdiccional en el desarrollo del control de legalidad de los actos de la administración, ejercitando plenamente su derecho a la defensa, concluyéndose en definitiva que la vulneración acusada, no es evidente.

Por lo expresado, tampoco es cierta la acusación de vulneración de la normativa internacional invocada, consistente en los arts. 9 y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; los arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; los arts. 22, 23 y 25 del Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional y los arts. 25 y 26 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y que forman parte del bloque de constitucionalidad que establece el parág. II del art. 410 de la C.P.E., que regulan el respeto y resguardo del derecho al debido proceso.

V.3.- Sobre la supuesta violación del derecho a la actividad lícita, citando sobre este hecho, el art. 47 de la C.P.E., afirmando que su actividad fue la de comisionista tramitador, constanding que las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) tramitadas, llevan sus nombres y apellidos, habiendo la Aduana Nacional, dado curso a los trámites sin observación alguna, habiéndose pagado el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como el Gravamen Aduanero (GA), por los propios importadores y con su propio dinero, quedando demostrado que su participación fue lícita, pero que fue ignorada por la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, citando el num. 2 del art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, corresponde el análisis siguiente:

El parág. I del art. 47 de la Norma Suprema del Estado, determina: "Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo."

Por su parte, el art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, indica: "1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho a trabajar que comprende el derecho de toda persona de tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente escogido o aceptado, y tomarán medidas adecuadas para garantizar este derecho. 2. Entre las medidas que habrá de adoptar cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto para lograr la plena efectividad de este derecho, deberá figurar orientación y formación técnico profesional, la preparación de programas, normas y técnicas encaminadas a conseguir un desarrollo económico, social y cultural constante y la ocupación plena y productiva, en condiciones que garanticen las libertades políticas y económicas fundamentales de la persona humana."

De la revisión de los antecedentes del proceso, se establece que en ningún caso se ha producido una situación semejante a la de pretender que se ha limitado o impedido el derecho del demandante a ejercer sus actividades, su trabajo y ganarse el sustento.

La administración tributaria efectuó la Consulta de Padrón el 23 de noviembre de 2013 como se verifica por la literal de fs. 14 del anexo 2, en la que consta que René Lucio Cope Machicado, se encuentra registrado, con Número de Identificación Tributaria (NIT) 3400480017, con

estado activo, inscrito el 9 de febrero de 2004, en su condición de persona natural, en la categoría resto, en la actividad de servicios de lavado y limpieza de prendas de tela y de piel, incluso la limpieza en seco.

Por otra parte, la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió el Requerimiento N° 00103255 de 27 de junio de 2012 (fs. 3, anexo 2), por el que se requirió al contribuyente la información que se detalla, correspondiente a los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008 en originales y fotocopias, incluyendo declaraciones juradas de pago de impuestos, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y al crédito fiscal, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos, formularios de habilitación de notas fiscales, estados financieros de las gestiones 2007 y 2008, plan código de cuentas contables, libros de contabilidad diario y mayor, así como declaraciones únicas de importación de la gestión 2008.

A fs. 11 del mismo anexo, cursa la respuesta de René Lucio Cope Machicado, dirigida a la administración tributaria, en respuesta al requerimiento de información, en la que señala: "...con la finalidad de dar cumplimiento con lo dispuesto por su autoridad, en aplicación de la L. N° 2492, con la finalidad de no ser pasible a multas o sanciones, siendo que mi contador lastimosamente se encontraba de viaje, habiendo llegado recién el día de ayer me encuentro imposibilitado de presentar la documentación solicitada. (...) solicitar a su autoridad (...) ampliación de plazo para la presentación de documentación..." Es decir, que a través de la respuesta señalada, no negó su registro en el padrón de contribuyentes, ni las actividades desarrolladas en el ámbito económico.

A través del Proveído N° 24 0196 12 de 9 de julio (fs. 13, anexo 2), se concedió excepcionalmente el plazo de dos (2) días hábiles, computables a partir de la notificación con el mismo al contribuyente.

En relación con lo anterior, la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, en la parte final de su primera página, señala que el contribuyente presentó parcialmente la información requerida el 17 de julio de 2012, contraviniendo lo dispuesto en el num. 4 y 8 del art. 70 de la L. N° 2492, correspondiendo la aplicación de sanción por incumplimiento a deberes formales, según el sub num. 4.1 del num. 4 del anexo "A" de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, es decir: "Entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos."

La referida sanción corresponde al hecho que el contribuyente no se encuentra inscrito, o no tiene registrada una actividad secundaria para realizar la importación y venta de vehículos, determinándose que no actualizó la información proporcionada al Registro de Contribuyentes.

Por otra parte, de acuerdo a requerimiento del Servicio de Impuestos Nacionales, la Aduana Nacional remitió, mediante nota GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo (fs. 32, anexo 2), el listado y las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que cursan de fs. 33 a 130 del mismo anexo, documentos en los que consta el nombre de René Lucio Cope Machicado como importador y que en el proceso de fiscalización desarrollado por la administración tributaria, se determinó que se produjeron hechos generadores que no fueron declarados por el sujeto pasivo.

De acuerdo con la información relacionada, la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, estableció en su segundo considerando, que: "...durante el término de prueba fijado por el art. 98 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, el contribuyente Cope Machicado René Lucio no ofreció pruebas de descargo que desvirtúen los reparos (...) por lo tanto, corresponde a la administración tributaria confirmar la determinación de tributo omitido por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuestos (sic) Transacciones (IT) por los períodos fiscales de enero a marzo de la gestión 2008, sanción por la conducta tributaria y multa por incumplimiento a deberes formales..."

En conclusión, de la relación precedente correspondiente al proceso desarrollado en fase administrativa, se concluye que no es evidente que se hubiera afectado, atentado o vulnerado el derecho de René Lucio Cope Machicado al trabajo y el desarrollo de una actividad lícita, sino que incurrió en contravenciones tributarias que fueron determinadas en debido proceso, habiendo tenido la oportunidad de asumir defensa y deducir los recursos que la ley le permite en sede administrativa, como de interponer la demanda contenciosa administrativa en análisis.

V.4.- En relación con la prescripción alegada, inicialmente se debe señalar que se trata de una contradicción, ya que lo primero que hizo fue negar la existencia de la deuda tributaria y la sanción impuesta a través de la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril; sin embargo, en este punto alega la prescripción de dichas obligaciones por haber transcurrido supuestamente, más de cuatro años desde la notificación con la aludida resolución determinativa, aunque insistió asimismo, que hasta ahora no le fue notificada.

Como ya fue expuesto al resolver el punto V.1.- de la presente sentencia, René Lucio Cope Machicado fue legalmente notificado con la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, el 8 de abril de 2013, a través de su apoderado, Ramiro Flores Vargas, en virtud del Testimonio de Poder N° 922/2013, por lo que no puede alegar la falta de notificación.

Ahora bien, el art. 59 de la L. N° 2492, determina que las acciones de la administración, prescribirán en cuatro años, para: 1.- Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2.- Determinar la deuda tributaria. 3.- Imponer sanciones administrativas. 4.- Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Por su parte, el parág. I del art. 60 de la misma ley, establece: "Excepto en el numeral 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo."

Es decir, que siendo que en el presente caso se aplican los num. 1, 2 y 3 del art. 59 de la L. N° 2492 y los hechos generadores se produjeron en enero a marzo de 2008, el cómputo del término de la prescripción de cuatro años, se debe iniciar el 1 de enero de 2009, con vencimiento el 31 de diciembre de 2012; sin embargo, en el presente caso, el 28 de junio de 2012 se notificó personalmente a René Lucio Cope Machicado con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00087; el 11 de enero de 2013, se le notificó con la Vista de Cargo N°

SIN/GDEA/DF/FE/VC/00243/2012 de 28 de diciembre; y finalmente, el 8 de abril de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Flores Vargas, apoderado legal de René Lucio Cope Machicado, con la resolución determinativa.

Tomando en cuenta la relación anterior, la notificación con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00087 el 28 de junio de 2012, en aplicación del art. 62 de la L. N° 2492, suspendió el curso de la prescripción por 6 meses, de manera tal que las facultades de la administración tributaria se extendieron hasta el 30 de junio de 2013; y considerando que la resolución determinativa fue notificada al sujeto pasivo a través de su apoderado el 8 de abril de 2013, dicho acto se efectuó antes que se opere la prescripción de las facultades de la administración tributaria.

Las causas de interrupción y suspensión del término de la prescripción se encuentran expresamente determinadas por ley, en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano.

V.5.- Respecto de la deuda sanción, que de acuerdo a las afirmaciones del demandante, la deuda tributaria, las sanciones y las actas contravencionales, como las facultades de ejecución de la administración tributaria, se encuentran prescritas por disposición del parág. III del art. 59 de la L. N° 2492, se debe aplicar el razonamiento desarrollado al resolver el punto anterior.

V.6.- La Constitución Política del Estado es la norma suprema del ordenamiento jurídico nacional, aplicándose al respecto los principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa, por mandato de la propia Constitución en el parág. II de su art. 410, por lo que no queda duda alguna al respecto.

En cuanto a la disposición contenida en el art. 123 del texto constitucional, este se refiere al principio de irretroactividad de la ley, señalando su texto: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución."

En el caso específico de autos, en que el demandante realizó la relación de lo dispuesto por la L. N° 291, modificatoria del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, ello no tuvo aplicación y ni siquiera mención en la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y ahora impugnada, por lo que no corresponde mayor consideración al respecto.

Finalmente, en cuanto a la cita de la S.C. N° 0582/2005-R, ella se refiere a la motivación y fundamentación de las resoluciones, respecto de lo cual el demandante no planteó un agravio en su demanda, por lo que este Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse sobre el tema.

VI.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1853/2013 de 7 de octubre, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que el contribuyente impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración de su derecho al debido proceso, a la defensa y al desarrollo de una actividad lícita; la supuesta prescripción de sus obligaciones tributarias y de la sanción, así como la vulneración del principio de primacía constitucional e irretroactividad.

Sin embargo, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa constitucional, legal y reglamentaria que rige la materia, efectuando el análisis y su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 26 a 32, interpuesta por René Lucio Cope Machicado, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1853/2013 de 7 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



240

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia General Regional de Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sanguenza Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 30, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1664/13 de 9 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 71 a 76, replica de fs. 124 a 127; duplica de fs. 132-133; contestación del tercero interesado de fs. 93 a 100; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sanguenza Guzmán dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 25 a 30), con los siguientes fundamentos:

a) Realizado el aforo documental de los antecedentes y documentación del expediente del presente operativo se evidencia: 1) Que la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 aprueba el procedimiento del régimen de importación para el consumo y el instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la Declaración Jurada del Valor en Aduana, anexo 5 donde en el párrafo II instrucciones generales de llenado de DUI, literal A y G se señala: "Literal A marcas en bultos, consignar las marcas de identificación consignadas en lo bultos correspondientes a la mercancía que se declara en el ítem. Descripción comercial, consignar la descripción comercial de las mercancías, detallando características de las mercancías para su inmediata identificación y clasificación arancelaria; Literal G consignar la descripción de la mercancía que se importa, detallando las características esenciales que permitan y faciliten su plena identificación (marca, modelo, N° de serie, potencia, volteje, país y año de fabricación, material de fabricación, dimensiones, color, etc.);" 2) La Declaración Andina del Valor de la Decisión 379, en su art. 1 se señala la importancia de la declaración andina del valor, ya que este formulario como documento complementario de la declaración de Importación es para la correcta aplicación del acuerdo sobre valoración aduanera de la OMC, que permita conocer los elementos relativos a la transacción comercial de las mercancías importadas que puedan tener influencia sobre el valor, concordante con la RD 01-010-09 de 21 de mayo de 2009; 3) Que conforme señala S.C. N° 0713/10-R de 26 de julio de 2010 se indica que: " La jurisprudencia ordinaria se fundamenta, entre otros, en el principio procesal de verdad material que abarca la obligación del juzgador, al momento de emitir sus resoluciones de observar los hechos tal como se presentaron...".

b) En aplicación del principio constitucional de verdad material, se realizó la compulsión de documentación presentada, considerando la declaración andina de valor, facturas, certificados de origen y demás documentos señalados en el aforo documental y otros, adjuntadas a cada una de las Declaraciones Únicas de Importación presentadas, sin embargo, esta documentación no ampara la legal internación a territorio nacional de la mercancía decomisada y descrita en los ítems 1,2 y 3 del Acta de Intervención COARPT C-265/2011 de 17/10/2012. En cuanto al primer ítem, de la verificación documental, el 5 de diciembre de 2011 y la documentación presentada por el titular de la importación, la mercancía comisada corresponde a la marca SCOP y no así a una Marca San Lorenzo y se observa que no existe correspondencia en la totalidad de las características con las 60 cajas de cerámica esmaltada del Acta de Intervención COARPT C-265/2011, toda vez que la documentación señalada no consigna el número, la marca, modelo, código en ítem 1 cuadro de valoración POTPI-VA-262 de 23 de agosto de 2012, aspecto que impide determinar si la mercancía decomisada corresponde a los pisos de cerámica que están declarados en la DUI C-505 de 12 de agosto de 2011. Por otro lado, en cuanto al ítem 2, la DUI C-563, se observa que no existe correspondencia en la totalidad de las características con las 100 cajas de cerámica esmaltada del Acta de Intervención COARPT C-265/2011, toda vez que en la documentación señala, no consigna número de modelo descrito en el ítem 2 cuadro de valoración POTPI-VA-262 de 23 de agosto de 2012, aspecto que impide determinar si la mercancía corresponde al de revestimientos cerámicos en la DUI C-563. Por último, respecto al ítem 3, la DUI C-379 de 20 de diciembre de 2010 se observa que no existe correspondencia en la totalidad de las características con las 200 cajas de cerámica esmaltada mono cocción.

c) En cuanto a las fotocopias legalizadas de la factura comercial N° 0042-00001208 a nombre de la Importadora Morales Ltda., lista de empaque, certificado de origen expedido por la Cerámica San Lorenzo I.C.S.A. adjunta a la DUI C-505, factura comercial N° 0077- 00000846

igualmente a nombre de la Importadora Morales Ltda., y la factura comercial 0042-00000316 a nombre de la Importadora Morales Ltda., no amparan la legal internación de las mercancías comisadas debido a que de la revisión minuciosa no se han encontrado descripción de mercancías que coincidan con exactitud a las descritas en los ítems 1,2 y 3 del acta de intervención. Asimismo, las cartas de porte internacional de carga parte de recepción, etc., incumplen el art. 2 parág. II del D.S. N° 0784 que modifica el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas que señala: "...una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación de soporte".

d) La valoración y fundamentación exhaustiva realizada en el Informe Técnico AN GRPGR SPCCR N° 074/13 de 14 de febrero de 2013, evidencia la correcta valoración de la prueba de descargo y que la declaración de mercancías tiene que ser completa, correcta y exacta conforme al art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, asimismo el demandante transcribe los arts. 65, 76 y 81 del Cód. Trib., y art. 2 del D.S. N° 0708 que fundamentarían su demanda en el sustento legal.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1664/13 de 9 de septiembre del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirmen la resolución de alzada y la resolución sancionatoria.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 19 de diciembre de 2013 (fs. 33) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 71 a 76), con los siguientes argumentos:

a) Los argumentos citados en demanda contencioso administrativa no desvirtúan los fundamentos del recurso jerárquico y más aún son copia idéntica de los argumentos ya expuestos en la instancia administrativa recursiva y conforme a la Sentencia N° 238/13 de 5 de julio de 2013 dictada por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia no se puede suplir la falta de capacidad argumentativa.

b) Luego de copiar los puntos xiv, xvii, xviii y xix de la resolución de recurso jerárquico, la institución demanda señala que el mismo sujeto pasivo una vez que se le notificó con el acta de intervención presentó descargos a la administración aduanera entre otros fotocopias legalizadas de las DUI C-505, C-563, C739, DAV 1188450, 1194866 y 10138048 y las facturas comerciales Nos. 0042-00001208, 0036-00000983 y 0042-00000316, sus respectivas listas de empaque, certificados de origen. MIC—DTA y partes de recepción, concluyendo la aduana que estas pruebas no amparaban los ítems 1,2 y 3 y habiéndose ratificado la resolución sancionatoria. Asimismo, en instancia de alzada dentro del término de prueba el sujeto pasivo ofreció pruebas consistente en el cuadernillo de antecedentes N° 2, adjuntando para los ítems 1 y 2, nota aclaratoria de 22 de abril de 2013, emitida por Cerámica San Lorenzo que detalla las características de las mercancías, señalando que las marcas Scop y Cordillera son parte de la empresa, fotografías de las cajas que contenían las mercancías decomisadas, mismas que revelan características del producto como ser medidas, marca y color, para el ítem 2, adjuntó nota de 25 de abril de 2013, emitida por Cerámica Alberdi S.A., que detalla las características de la mercancía, señalando que su empresa utiliza la marca comercial Allpa y que en la factura de exportación, solo se registra la cantidad de cajas, artículo y medida, fotografías de las cajas que contenían las mercancías decomisadas, mismas que revelan las características del producto como ser medidas, marca y color y un folleto de los productos de la Cerámica Allpa Grupo Alberdi. Bajo este contexto y revisión del acta de intervención contravencional, acta de inspección ocular y demás características omitidas por la administración aduanera, evidencio que las características descritas en el acta de intervención, el acta de inspección ocular y fotografías, coinciden con las características referidas en la documentación soporte de las DUI presentadas como descargo, existiendo coincidencia de las características de la mercancía comisada con la documentación de respaldo evaluada, por lo que no se puede establecer que la mercancía no se encuentra amparada por las DUI presentadas.

c) Con relación a las marcas de las mercancías ítems 1 y 3, cabe señalar que el nombre del proveedor no necesariamente corresponde a la marca del producto pudiendo la marca adquirir denominaciones distintas al nombre del proveedor.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1664/13 de 9 de septiembre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, propugnando la resolución de recurso jerárquico y añadió, que existió dos procesos administrativos, en el primer recurso de alzada luego de la inspección ocular, la administración aduanera no objeto en ningún momento las complementaciones y declaraciones de la descripción de la mercancía, como también las informaciones contenidas en los descargos adjuntado en la etapa preparatoria, en otras palabras admitió las pruebas presentadas y el recurso de alzada interpuesto anuló obrados hasta el vicio más antiguo, en este caso el acta de intervención contravencional donde se realice una completa y correcta descripción de la mercancía en relación a los ítems 1,2 y 3 y en segundo proceso recursivo se solicitó inspección ocular a la Autoridad de Impugnación Tributaria para comprobar nuevamente que la Aduana Nacional de Bolivia sigue omitiendo la descripción completa y correcta de los ítems 1,2 y 3, finalmente pide se declare improbadamente la demanda interpuesta por la administración aduanera.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 30 de noviembre de 2011, la administración aduanera, notificó en secretaria con el Acta de Intervención Contravencional COARPT- 265/2011 que señala que en inmediaciones de la tranca de Plahipo del Departamento de Potosí, se interceptó el vehículo camión marca volvo, color blanco con azul, que transportaba mercancía consistente en grifería, accesorios para baños, muebles para baños, revestimientos y cerámicas de procedencia extranjera y al momento del operativo no presentó documentación de respaldo que dé cuenta de su internación legal.

b) Luego del trámite legal se emitió la R.A. AN-GRPGR POTPI N° 003/2012 de 10 de enero de 2012 que declaró probada la contravención aduanera de contrabando contra Hugo Cornelio Morales Cuellar e interpuesto el recurso de alzada, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0098/12 de 4 de junio de 2012 resolvió anular la Resolución Administrativa.

c) Emitida la nueva Acta de Intervención y cuadro de Valoración POTPI-VA 0262/2012, el sujeto pasivo ofreció como descargos las DUI C-505, C-563 y C-739 y documentación soporte y luego de procedimiento de ley, se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 061/13 de 22 de febrero de 2013, declarando probada la comisión de contrabando contravencional y dispone el comiso de las mercancías descritas.

d) Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0167/13 de 17 de junio de 2013 que dispuso revocar totalmente Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 061/13 de 22 de febrero de 2013 dejando sin efecto la sanción de comiso definitivo de la mercancía descrita en los ítems 1,2 y 3 del Acta de Intervención Contravencional COARPT-265/2011, posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1664/13 de 9 de septiembre del 2013, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que los objetos de controversia son:

1. Si en aplicación del principio constitucional de verdad material y la compulsión de las pruebas presentadas, la documentación no ampara la legal internación a territorio nacional de la mercancía decomisada y descrita en los ítems 1,2 y 3 de la Acta de Intervención COARPT C-265/2011, puesto que en relación al primer ítem, la mercancía comisada corresponde a la marca SCOP y no así a una Marca San Lorenzo y en todos los ítems se observa que no existe correspondencia en la totalidad de la mercancía y las DUI presentadas.

2. Si la declaración de mercancías tiene que ser completa, correcta y exacta conforme al art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y corresponde la carga de la prueba al sujeto pasivo y las pruebas presentadas en instancia recursiva tienen que ser valoradas al tenor de los arts. 76 y 81 del Cód. Trib.

5.2. Análisis y resolución.

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

1. En relación al primer objeto de controversia referido a: "Si en aplicación del principio constitucional de verdad material y la compulsión de las pruebas presentadas, la documentación no ampara la legal internación a territorio nacional de la mercancía decomisada y descrita en los ítems 1,2 y 3 de la Acta de Intervención COARPT C-265/2011, puesto que en relación al primer ítem, la mercancía comisada corresponde a la marca SCOP y no así a una Marca San Lorenzo y en todos los ítems se observa que no existe correspondencia en la totalidad de la mercancía y las DUI presentadas", se debe realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

a) A fin de resolver la controversia planteada, se hace necesario revisar la legislación sobre la materia con este objetivo se tiene que: 1) Los arts. 2 y 3 Decisión 379 (Declaración Andina del Valor) de 19 de junio de 1995 que establecen: Art. 2 El importador será responsable directo de la veracidad, exactitud e integridad de los datos consignados en la DAV, así como de los documentos que se adjunten y que sean necesarios para la determinación del valor aduanero de las mercancías. Los países miembros aplicarán las sanciones establecidas por lo dispuesto en sus legislaciones internas; art. 3 Cuando a partir de la información consignada en la DAV, las administraciones aduaneras de los países miembros no dispongan de los elementos suficientes para la determinación y control posterior del valor en aduana de las mercancías importadas conforme a las disposiciones del Acuerdo del Valor del GATT de 1994, el importador estará obligado a suministrar la información y documentos que a tal efecto le sean requeridos en la forma y condiciones establecidas por dichas administraciones; 2) El art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas modificado por el D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011 que determina: "La declaración de mercancías y su documentación soporte en versión digital deberán presentarse por medios informáticos: excepcionalmente, en casos debidamente justificados, la Aduana Nacional aceptará la declaración de mercancías en forma manual y la presentación física de la documentación soporte. En ambos casos, se aplicarán los procedimientos que establezca la Aduana Nacional. La Aduana Nacional a través de resolución expresa definirá las características y uso de la firma electrónica en la suscripción y presentación de la declaración de mercancías, la que surtirá todos los efectos legales. Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o Despachante de Aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta: a) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes. b) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentren libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación. c) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando

corresponda. La declaración de mercancías deberá contener la identificación de las mismas por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional y contener la liquidación de los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto de despacho aduanero”; 3) R.D. N° 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 que aprueba el Procedimiento de Régimen de Importación para el consumo y el instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la Declaración Jurada del Valor de Aduana de 19 de diciembre de 2005 que señala en el num. V Descripción del Procedimiento, sub num. A-2 sub inc. 22 lo siguiente: “Documentos de Soporte de la DUI. Antes de proceder a elaborar, el declarante deberá disponer de la documentación soporte exigida en el art. 111 de Reglamento a la Ley General de Aduanas, así como en cualquier otra norma legal, que la mercancía requiera para su importación”. De la normatividad revisada se establece que Decisión 379 (Declaración Andina del Valor) de 19 de junio de 1995, claramente determina que cuando la información consignada en la Declaración Andina del Valor, no sea suficiente para la determinación y control posterior del valor en aduana de las mercancías importadas el importador estará obligado a suministrar la información y documentos que a tal efecto le sean requeridos, de tal forma que la información contenida en Declaración Andina del Valor puede ser completada con otra documentación a fin de la determinación y control posterior del valor en aduana de las mercancías importadas, asimismo el Reglamento a la Ley General de Aduanas igualmente fija que la declaración de mercancías debe tener una documentación de soporte y R.D. N° 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 en su num. V Descripción del Procedimiento, sub num. A-2 sub inc. 22 igualmente establece que la Declaración Única de Importación tiene documentación de soporte que en este caso son conforme al art. 111 del Reglamento de la Ley General de Aduanas las siguientes: a) Factura comercial o documento equivalente, según corresponda, en original; b) Documentos de embarque (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo o conocimiento de embarque), original o copia; c) Parte de recepción, original; d) Lista de empaque para mercancías heterogéneas, original; e) Declaración jurada del valor en aduanas, suscrita por el importador; f) Póliza de seguro, copia; g) Documento de gastos portuarios, en original; h) Factura de gastos de transporte de la mercancía, emitida por el transportador consignado en el manifiesto internacional de carga, copia; i) Certificado de origen de la mercancía, original; j) Certificados o autorizaciones previas, original; k) Otros documentos establecidos en norma específica.

En el presente caso, al cuestionarse que la documentación presentada no ampara la legal internación a territorio nacional y que no existe correspondencia en la totalidad de la mercancía y las DUI presentadas, se debe confrontar la Declaración Única Importación con la mercancía decomisada y la documentación presentada solo de las DUI N° C-593, C-739 y C-505 que son las observadas, así se tiene en el Acta de Intervención Contravencional COARPT-C-265/2011 de 17 de octubre de 2012 (cuadro de mercancía incautada), las DUI N° C-593, C-739 y C-505 y la documentación presentada se tienen las siguientes descripciones:

| MERCANCIA INCAUTADA | DUI PRESENTADAS | DOCUMENTACIÓN ADICIONAL PRESENTADA |
|--|---|---|
| 60 cajas de cerámica esmaltada, C/Caja 14 PCS, 13 x 13, marca SCop, Color Negro, fecha 16/12/2010, COD TDLM 1RAS, IND. Argentina, peso cada caja de 30 Kg. Aprox. Valor Unitario en \$us. 4,25 Valor Total en \$us. 382,50 | C- 505 Cuadrante 31 Bultos Descripción de las Mercancías: Marca en Bultos: San Lorenzo; Cantidad de Bultos: 33.00; Descripción comercial: Revestimientos Cerámicos (Piso Cerámico) Cuadrante 34: País de origen AR Cuadrante 38: Peso Neto 55916 Kg Factura Comercial 0042-00001208 Página de información adicional La presente DUI ampara las mercancías de la Factura Comercial 0042-00001208 con los siguientes modelos: 1 Lino Azul; 33x33; 2 Lima Gris 33x33; 3.Nairobi gris 40x40; 4. Arrayan Natural 33x33; Calden Terracota 33x33; Ebano Terracota 40x40; Tanger Arena Cord 33x33; Calden Negro 33x33 | Declaración Andina de Valor 2011641C-505 N° de Factura Comercial 0042-00001208 Nombre de la Mercancía: Revestimientos Cerámicos Marca Comercial San Lorenzo Otras Características: de 33 x 33, sin referencia, cajas construcción (también se consigna 40 x 40 , lo que hace suponer que son de distintos tamaños) Factura Comercial: Cerámica San Lorenzo Descripción: Revestimientos Cerámicos: 3333 Lino Azul; 3333 Lima Gris; 4040 Nairobi gris; 3333 Arrayan Natural 33x33; 4040 Calden Terracota 33x33; 4040 Ebano Terracota; 3333 Tanger Arena Cord; 333 Calden Negro 33x33 |
| 100 cajas de cerámica esmaltada, C/Caja 9 PCS, 45 x 45 cm, Marca Allpa, Fecha 11/07/11, IND Argentina, Peso cada caja de 30 Kg. Aprox. | C- 563 Cuadrante 31 Bultos Descripción de las Mercancías: Marca en Bultos: Alberdi; Cantidad de Bultos: 47.00; Descripción comercial: Revestimientos Cerámicos (Piso Cerámico) Cuadrante 34: País de origen AR Cuadrante 38: Peso Neto 55436,89 Kg Factura Comercial 0036-00000983 Página de información adicional La presente DUI ampara las mercancías de las Facturas Comerciales 0037-00000846; 0036-00000983; 0037- | Declaración Andina de Valor 2011641C-505 N° de Facturas Comerciales 0037-00000846; 0036-00000983; 0037-00000911 Nombre de la Mercancía: Revestimientos Cerámicos (de todas) Marca Comercial Alberdi Otras Características: de 36 x 36, sin referencia, cajas construcción Factura Comercial: Cerámica Alberdi S.A. Descripción: Revestimientos Cerámicos: Esmalta |

| | | |
|---|--|--|
| | 00000911; con los siguientes modelos: 1. Cuarzo; 2. Cedro; 3. Cipres; 4. Trevi; 5. Inca; 6. Asia Beige; 7 Coral; 8. Burdeos y 9. Rutilo todos de 36x36 cm. | 36x36 Cuarzo 1ra.; Esma Salta 36x36 Cedro 1ra.; Esma Salta 36x36 Cipres 1ra.; Esma Salta 36x36 Trevi 1ra.; Esma Salta 36x36 Inca 1ra.; Esma Salta 36x36 Beige 1ra. |
| 100 cajas de cerámica esmaltada monococcion, C/Caja 10 PCS, 16 x 16, Marca Cordillera, Fecha 11/07/11, IND Argentina, Peso cada caja de 30 Kg. Aprox. | C- 739 Cuadrante 31 Bultos Descripción de las Mercancías: Marca en Bultos: San Lorenzo; Cantidad de Bultos: 42.00; Descripción comercial: Revestimientos Cerámicos (Piso Cerámico) Cuadrante 34: País de origen AR Cuadrante 38: Peso Neto 55309,00 Kg Factura Comercial 0042-00000316 Página de información adicional La presente DUI ampara las mercancías de las Facturas Comerciales 0042-00000316; 0042-00000319; 0042-00000333; revestimientos cerámicos con los siguientes modelos: 1. Mimbres Gris 40x40 cm ; 2. Nogal Oscuro Cord 40x40 cm; 3. Espino Ladrillo 40x40 cm; 4. Rustico Ebano 40x40 cm; 5. Lique Beige 40x40 cm; 6. Huilan Verde (S.J.) 33x33 cm; 7 Retamo Gris Cord. 40x40 cm; | Declaración Andina de Valor 2011641C-505 Nº de Facturas Comerciales 0042-00000316; 0042-00000319 Nombre de la Mercancía: Revestimientos Cerámicos (de todas) Marca Comercial San Lorenzo Otras Características: de 40 x 40, sin referencia, cajas construcción Factura Comercial: San Lorenzo Descripción: Revestimientos Cerámicos: Espino Ladrillo 40x40; Rustico Ebano 40x40; Lique Beige 33x33; Huilan Verde (SJ); Retamo Gris Cord. |

En el caso de autos conforme a la documentación presentada y art. 3 de la Decisión 379 (Declaración Andina del Valor) de 19 de junio de 1995, se puede presentar documentación adicional a la Declaración Andina del Valor y por ende a la Declaración Única de Importación para la determinación y control posterior del valor en aduana de las mercancías y de las características de las mercancías, asimismo es criterio de este tribunal que es necesario tener en cuenta las circunstancias particulares del caso, pues la no inclusión de los elementos de descripción de la mercancía importada, como la marca, cuando se trate de artículos de gran producción, pueden ser identificados conforme a la documentación adicional a la Declaración Única de Importación, así de acuerdo a lo señalado anteriormente, la Declaración Única de Importación, en el punto relacionado con la descripción de la mercancía, ha debido ser examinada en conjunto con los otros documentos adicionales de la importación, para efectos de una decisión ajustada a la ley, lo que la entidad demandada no hizo, pues se aplicó automáticamente el criterio de que la falta de características de descripción de la mercancía hacia que se trataba de mercancía ilegalmente introducida a nuestro país, incurriéndose de esa manera en un error en la aplicación de la ley. De tal forma que conforme a la documentación adicional presentada a las DUI N° C-593, C-739 y C-505 se puede constatar que la mercancía importada por las señaladas DUI's corresponden a la mercancía incautada y no se ha incurrido en contrabando contravencional y que la marca inscrita en la DUI no puede ser el único elemento característico para identificar una mercancía que en este caso tiene que ser confrontada con la documentación adicional a la DUI, para verificar si la mercancía está legalmente amparada o no.

2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a que : "Si la declaración de mercancías tiene que ser completa, correcta y exacta conforme al art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y corresponde la carga de la prueba al sujeto pasivo y las pruebas presentadas en instancia recursiva tienen que ser valoradas al tenor de los arts. 76 y 81 del Cód. Trib.", se tiene que hacer las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

3. De acuerdo a lo expuesto en el acápite anterior, el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas tiene que ser interpretado en relación a Decisión 379 (Declaración Andina del Valor) de 19 de junio de 1995, que en su art. 3 permite presentar documentación adicional a la Declaración de Valor y por ende a la Declaración Única de Importación para la determinación, control posterior del valor en aduana de las mercancías y de las características de las mercancías, por ello si bien el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas exige que la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta, este también establece que una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o Despachante de Aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte, de tal forma que se puede acudir a la documentación soporte adicional para determinar los elementos característicos de las mercancías y fijar si está amparada por la DUI.

b) Se impugna también que las pruebas presentadas en instancia recursiva tienen que ser valoradas al tenor de los arts. 76 y 81 del Cód. Trib., sobre este punto se tiene que señalar que el art. 200 del Cód. Trib., fija el principio de oficialidad o de impulsión de oficio, que no es más que el principio de verdad material previsto en el art. 180-I de la C.P.E., y el citado art. 200 del Cód. Trib., claramente determina que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en razón a esta disposición y a lo prescrito en el art. 180-I de la C.P.E., sobre el principio de verdad material, este tribunal considera que la prueba presentada en instancia recursiva tiene que ser valorada conforme a la sana crítica por la Autoridad Administrativa Tributaria para resolver las causas administrativas tributarias puestas a su conocimiento acercándose lo más posible a la verdad de los hechos y en el caso de autos la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicando el principio de verdad material ha considerado las pruebas presentadas por el contribuyente para fallar y además que en instancia administrativa se había presentado solo fotocopias de las DUI's y en instancia recursiva se

presentó fotocopias legalizadas de las DUI's observadas y la documentación adicional soporte de las DUI's objetadas que fue valorada debidamente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 30, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1664/13 de 9 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



241

René Lucio Cope Machicado c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 32, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre (fs. 3 a 16), el memorial de contestación de fs. 70 a 72 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que René Lucio Cope Machicado, se apersonó por memorial de fs. 26 a 32, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 2 de la L. N° 3092, el parág. I del art. 10 de la L. N° 212, así como en el art. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre.

Inició el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, indicando que la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril, por la que se determinó un adeudo tributario por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), equivalente a UFV 300.926,- correspondiente a los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2008; además de imponerle la sanción por omisión de pago, equivalente a UFV 195.003.

Que impugnó la referida resolución determinativa a través de recurso de alzada, manifestando que se produjeron vicios al emitir la Vista de Cargo N° 00114/2012 de 3 de octubre, por concepto de IVA e IT, correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008.

Que luego, el 24 de diciembre de 2012, se emitió la R.A. N° 23-0147-12, mediante la cual se anuló la vista de cargo señalada en el acápite anterior, emitiéndose una nueva Vista de Cargo con el N° 00245/2012 de 28 de diciembre, por los mismos conceptos y los mismos periodos.

Que se emitió la R.D. N° 068/2013 (N° 17-0124-13), con Orden de Fiscalización 0012OFE0088, por los periodos fiscales de abril a junio de 2008, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT).

Manifestó que las vistas de cargo señaladas, jamás fueron notificadas personalmente al demandante, sino que se notificaron a Silvestre Paco, con cédula de identidad N° 6026399 LP., con lo que se violó el inc. 1 del parág. I del art. 83 del Cód. Trib., y el art. 90 del Cód. Pdto. Civ., aplicable en virtud de lo dispuesto por el parág. II del art. 5 y por el art. 7 de la L. N° 2492, siendo por tanto nulos de pleno derecho. Además, que la obligación tributaria, como la sanción y las facultades de ejecución, se encuentran prescritas, en virtud de lo dispuesto por el parág. III del art. 59-1 del art. 109 de la L. N° 2492.

Refirió que no tiene registrada actividad como importador de vehículos, por lo que no corresponde ni es posible la fiscalización; que la actividad que cumplió fue la de comisionista, realizando trámites para terceras personas, razón por la que es imposible cumplir con el pago del

Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los períodos de abril a junio de 2008 y menos las imaginarias sanciones que se le pretende imponer de manera ilegal.

Realizó una relación del procedimiento para la importación de los vehículos, su ingreso a zona franca y posterior nacionalización, proceso en el que apoyó a los importadores, haciendo el papel de tramitador. Reiteró que la obligación tributaria, las sanciones y las facultades de ejecución tributaria se encuentran prescritas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Acusó la vulneración del derecho al debido proceso, citando el parág. II del art. 115 de la C.P.E., debido a que la R.D. N° 0068/2013 de 1 de abril (N° 17-0125-13), no cumple con la previsión del parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, que concuerda con los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 del mismo cuerpo legal y con el art. 35 de la L. N° 2341. Sostuvo que no fue notificado personalmente con la resolución determinativa señalada, sino que fue notificado Silvestre Paco Mamani con cédula de identidad N° 6026399, actuación procesal nula de pleno derecho, debiendo en su momento la autoridad jerárquica, haber determinado el saneamiento procesal, citando al respecto, la S.C. N° 663/2004-R.

I.2.2.- Acusó la violación del derecho a la defensa, refiriendo al respecto el parág. I del art. 117 y el parág. II del art. 119 de la C.P.E., reiterando que la R.D. N° 0068/2013 de 1 de abril (N° 17-0125-13), no le fue notificada personalmente, dejándole en estado de indefensión, condenándole con obligaciones y sanciones tributarias, sin haber sido escuchado en debido proceso.

Citó los arts. 9 y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; los arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; los arts. 22, 23 y 25 del Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional y los arts. 25 y 26 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

I.2.3.- Se refirió a la violación del derecho a la actividad lícita, citando sobre este hecho, el art. 47 de la C.P.E., reiteró que su actividad fue la de comisionista tramitador, constando que las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) tramitadas, llevan sus nombres y apellidos, habiendo la Aduana Nacional, dado curso a los trámites sin observación alguna, habiéndose pagado el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como el Gravamen Aduanero (GA), por los propios importadores y con su propio dinero, quedando demostrado que su participación fue lícita, pero que fue ignorada por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, citando el num. 2 del art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

I.2.4.- Alegó sobre la prescripción, indicando que la fiscalización de los períodos octubre a diciembre de 2008 (debió decir abril, mayo y junio), a la fecha de la Resolución Determinativa de 1 de abril de 2013, que no le fue notificada hasta ahora, transcurrieron más de 4 años, debiendo aplicarse el art. 59 de la L. N° 2492.

Manifestó que la administración tributaria hace referencia a que se interrumpió el término de la prescripción con la emisión de la Vista de Cargo N° 00245/2012 de 28 de diciembre, emitiéndose posteriormente la Resolución Determinativa de 1 de abril de 2013, por los períodos fiscales de abril a junio de 2008, notificada a Silvestre Paco Mamani. Citó el art. 60 de la L. N° 2492, concluyendo en que realizado el cómputo, prescribieron las obligaciones correspondientes a los períodos señalados.

I.2.5.- En cuanto a la deuda sanción, insistió en que la supuesta deuda tributaria, las sanciones y las facultades de ejecución de la administración tributaria, se encuentran prescritas por disposición del parág. III del art. 59 de la L. N° 2492.

I.2.6.- Sobre la primacía de la C.P.E., citó su art. 123 y el parág. II de su art. 410; que en virtud de ello, la L. N° 291, del Presupuesto General del Estado de 22 de septiembre de 2012, que modificó el art. 59 de la L. N° 2492, no tiene efecto retroactivo; pero que esto no fue considerado por la autoridad jerárquica, refiriendo que citó en la resolución impugnada, la línea jurisprudencial correspondiente a la S.C. N° 0582/2005-R.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia, emita sentencia declarando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre, "...declarando la nulidad de las demás disposiciones debiendo sus pronunciarse sus magistraturas en el fondo sobre los vicios en el proceso como de las notificaciones ilegales así como de la prescripción fundamentada en el fondo...".

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 34 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, se ordenó también se notifique con la demanda al Gerente Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, tercero interesado, debiendo librarse al efecto, orden instruida cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada, el 10 de abril de 2014, como consta por la literal de fs. 49; y a la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales el 9 de abril de 2014, como consta por la literal de fs. 64, fueron devueltas la provisión citatoria y la orden instruida según consta por las notas de fs. 50 y 65 respectivamente, disponiéndose a través de la providencia de fs. 66, su arribo al expediente.

Posteriormente, fue presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fs. 70 a 72 y vta.), el que fue providenciado a fs. 73, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 68); se apersonó asimismo, Roberto Ugarte Quispaya en representación de la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, tercero interesado en el proceso, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0423-13 de 28 de junio (fs. 76-77), providenciándose a fs. 79, que teniéndose por respondida la demanda, según memorial de fs. 70 a 72 y vta., se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Respecto de los vicios de nulidad de notificación y supuesta violación de los derechos constitucionales del demandante, manifestó que si bien es evidente que debió notificarse personalmente con la vista de cargo al sujeto pasivo, esto no fue posible al no haber sido habido, por lo que al amparo del art. 85 de la L. N° 2492, se realizó el procedimiento de notificación por cédula.

Indicó que se realizó el primer aviso de visita el 28 de diciembre de 2012, el segundo aviso de visita el 31 de diciembre de 2012, la representación para notificación por cédula el 31 de diciembre de 2012, el auto de autorización para notificación por cédula y la diligencia de notificación por cédula con la vista de cargo, el 31 de diciembre de 2012, por lo que corresponde desestimar el argumento del demandante en este punto.

II.2.- En referencia al desarrollo de la actividad lícita del demandante, expresó que René Lucio Cope Machicado, se encuentra inscrito en el padrón de contribuyentes con el Número de Identificación Tributaria (NIT) N° 3400480017, cuya actividad principal es el servicio de lavado y limpieza de prendas de tela y piel; que sin embargo, de acuerdo con la nota GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo, emitida por la Aduana Nacional, se evidencia que existen operaciones de importación realizadas por René Lucio Cope Machicado, correspondiendo a 36 DUI (debió decir 44) que amparan la importación de vehículos en los períodos fiscales de julio a septiembre de 2008 (debió decir abril, mayo y junio).

Que en las referidas operaciones de comercio exterior, el sujeto pasivo se encuentra registrado como importador, lo que no formalizó ni declaró en los Formularios 200-IVA y 400-IT; que dada la cantidad de vehículos importados y que el contribuyente no demostró tener en su poder, se configuran como ventas no declaradas, es decir, sin la emisión de factura, presumiéndose que su actividad es la de importador y compra venta de vehículos.

Que al no haber sido declaradas las operaciones de importación, mediante resolución determinativa se resolvió declarar probada la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492, además de aplicar la sanción por incumplimiento de deberes formales, de acuerdo con la previsión de los num. 4 y 8 del art. 70 de la misma ley.

II.3.- En relación con la prescripción, manifestó que el 28 de junio de 2012, se notificó personalmente a René Lucio Cope Machicado con la orden de fiscalización correspondiente a los períodos fiscales de julio a septiembre de 2008 (debió decir abril, mayo y junio); que luego, el 11 de enero de 2013, se le notificó con la vista de cargo, concediéndosele 30 días de plazo para la presentación de descargos; y que finalmente, el 8 de abril de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Flores Vargas, apoderado legal de René Lucio Cope Machicado, con la resolución determinativa.

Precisó que los hechos generadores de la obligación tributaria se produjeron en la gestión 2008, cuyo plazo, computado de acuerdo con lo que dispone el art. 60 de la L. N° 2492, se inicia el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento, es decir que en este caso, se inició el 1 de enero de 2009 y que de acuerdo con los num. 1 y 2 del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, el término de la prescripción vence en 4 años para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, además de determinar la deuda tributaria.

Afirmó que la administración tributaria ejerció sus facultades de fiscalización dentro de los plazos establecidos por ley y que en consecuencia no se produjo la prescripción.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.4. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por René Lucio Cope Machicado, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, y en atención a que el demandante no respondió al traslado de fs. 73 en el plazo establecido por ley, se emitió la providencia de fs. 85, teniéndose como renunciado su derecho a réplica, por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria emitió la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00088 de 25 de junio de 2012, en relación con el contribuyente René Lucio Cope Machacado, con NIT N° 3400480017, a efecto de verificar los hechos y elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los períodos fiscales de abril a junio de 2008 (fs. 2, anexo 2).

III.2.- Que desarrollado el proceso administrativo de fiscalización, mediante R.A. N° 23-0147-12 de 24 de diciembre (fs. 204, anexo 3), la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, determinó anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Informe SIN/GDEA/DF/FE/INF/1056/2012 y la Vista de Cargo SIN/GDEA/DF/FE/VC/00114/12, ambos documentos de 3 de octubre de 2012 y la notificación personal de la Vista de Cargo de 19 de octubre de 2012, emitida a René Lucio Cope Machicado, con NIT N° 3400480017, a objeto de garantizar el debido proceso, disponiendo se emita nueva vista de cargo.

III.3.- Emitida la Vista de Cargo SIN/GDEA/DF/FE/VC/00245/2012 de 28 de diciembre (fs. 173 a 181, anexo 2), en cumplimiento de lo señalado en el punto anterior, fue notificada el 11 de enero de 2013 mediante cédula, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 85 de la L. N° 2492, según antecedentes que cursan de fs. 169 a 172 del mismo anexo y cuya copia se entregó a Silvestre Paco Mamani con cédula de identidad N° 6026399 LP.

III.4.- A continuación, dictada la R.D. SIN/GDEA/DJCC/UTJ/RD/068/2013 N° 17-0125-13 de 1 de abril, se determinó de oficio, por conocimiento cierto la deuda tributaria de René Lucio Cope Machicado, en el equivalente de UFV 300.926,- por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses por el IVA e IT, por los períodos fiscales de enero a marzo de 2008.

Por otra parte, sancionar al contribuyente con el equivalente de UFV 195.003, por concepto de multa igual al 100% del tributo omitido, por haber incurrido en la contravención tributaria de omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 y del art. 42 del D.S. N° 27310.

III.5.- Contra la referida resolución determinativa, Ramiro Flores Vargas, en representación legal de René Lucio Cope Machicado, interpuso recurso de alzada mediante el memorial de fs. 13 a 16 y vta., del anexo 1 y que fue resuelto a través de la resolución ARIT-LPZ/RA 0787/2013 de 15 de julio (fs. 75 a 87 y vta., anexo 1), determinando confirmar la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril; en consecuencia, mantiene firme y subsistente el tributo omitido por concepto de IVA e IT, más intereses y sanción por omisión de pago, relativo a los períodos fiscales de abril a junio de 2008.

III.6.- René Lucio Cope Machicado, interpuso recurso jerárquico en contra de la resolución pronunciada en alzada, de acuerdo con los términos desarrollados en el memorial de fs. 104 a 106, habiéndose resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre (fs. 134 a 147 y vta., anexo 1), decidiendo confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0787/2013 de 15 de julio, que mantuvo firme y subsistente la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguiente supuestos: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, disponiendo confirmar la pronunciada en alzada, vulneró los derechos del contribuyente: a) Al debido proceso. b) A la defensa. c) A una actividad lícita. 2) Si es evidente que se produjo la prescripción de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y de la sanción. 3) Si es evidente que se produjo la vulneración del principio de primacía constitucional e irretroactividad.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a la vulneración del debido proceso, sobre la base de lo dispuesto por el parág. II del art. 115 de la C.P.E., en consideración a que la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril, no cumple con la previsión del parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, que concurda con los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 del mismo cuerpo legal y con el art. 35 de la L. N° 2341, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

El parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, señala que cuando en virtud de lo dispuesto por el art. 89 del mismo código, se impongan sanciones como corresponde en el presente caso, "...serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal."

La cita de los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 de la L. N° 2492 está equivocada, pues dicha disposición contiene un solo párrafo de cuatro líneas, que hace referencia a los recursos administrativos y la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo en la materia, solo a falta de disposición expresa.

Por su parte, el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, dispone que los actos administrativos serán nulos de pleno derecho, en los casos en que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio; que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, cualquier otro establecido expresamente por ley.

De acuerdo con la relación de las normas invocadas por el demandante y revisados los antecedentes administrativos que dieron lugar al desarrollo del proceso, se verifica por la diligencia de notificación de fs. 12 del anexo 1, que la R.D. N° 17-0124-13 de 1 de abril, fue notificada personalmente a Ramiro Flores Vargas, con cédula de identidad N° 2697907 LP., en su condición de apoderado de René Lucio Cope Machicado, en virtud del Testimonio de Poder N° 922/2013, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 69, correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Félix Oblitas García (fs. 10 y vta., anexo 1).

En este sentido, se verifica que dicha resolución determinativa, fue notificada personalmente al representante legal del demandante, en cumplimiento de lo dispuesto por el parág. I del art. 84 del Cód. Trib., por lo que la acusación de vulneración de su derecho al debido proceso, no es evidente, no siendo aplicable en consecuencia, la previsión del art. 201 del mismo cuerpo normativo, como tampoco el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

V.2.- Respecto de la supuesta violación del derecho a la defensa, en relación con lo que disponen el parág. I del art. 117 y el parág. II del art. 119 de la C.P.E., reiterando que la R.D. N° 0068/2013 de 1 de abril (N° 17-0125-13), no le fue notificada personalmente, dejándole en estado de indefensión, condenándole con obligaciones y sanciones tributarias, sin haber sido escuchado en debido proceso, cabe manifestar:

El parág. I del art. 117 de la C.P.E., dispone. "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada."

Por su parte, el parág. II del art. 119 de la Ley de Leyes, establece: "Toda persona tiene derecho inviolable a la defensa. El Estado proporcionará a las personas denunciadas o imputadas una defensora o un defensor gratuito, en los casos en que éstas no cuenten con los recursos económicos necesarios."

En el caso de autos, mediante R.A. N° 23-0147-12 de 24 de diciembre (fs. 210, anexo 3, fs. 38-39 anexo 1), la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, determinó anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Informe SIN/GDEA/DF/FE/INF/1056/12 y la Vista de Cargo SIN/GDEA/DF/FE/VC/00114/12, ambos documentos de 3 de octubre de 2012 y la notificación personal de la Vista de Cargo de 19 de octubre de 2012, emitida a René Lucio Cope Machicado, con NIT N° 3400480017, a objeto de garantizar el debido proceso, disponiendo se emita nueva vista de cargo.

Saneado el proceso con la determinación señalada, a partir de entonces se desarrolló normalmente, sin que se pueda verificar que se hubieran producido alteraciones; no obstante, se reitera lo señalado al resolver el punto anterior, en sentido que la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril, fue notificada legalmente a Ramiro Flores Vargas, mandatario de René Lucio Cope Machicado.

En el presente caso, el proceso en sede administrativa se desarrolló con la participación del demandante, tuvo la oportunidad de recurrir en alzada, como en recurso jerárquico, se tramitaron ambos recursos y fueron resueltos de acuerdo a ley; producto de ello el ahora demandante impugnó la resolución jerárquica a través de la demanda contenciosa administrativa en estudio, de donde se establece que sus afirmaciones no son evidentes; ha sido escuchado en sede administrativa y está siendo escuchado en sede jurisdiccional en el desarrollo del control de legalidad de los actos de la administración, ejercitando plenamente su derecho a la defensa, concluyéndose en definitiva que la vulneración acusada, no es evidente.

Por lo expresado, tampoco es cierta la acusación de vulneración de la normativa internacional invocada, consistente en los arts. 9 y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; los arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; los arts. 22, 23 y 25 del Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional y los arts. 25 y 26 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y que forman parte del bloque de constitucionalidad que establece el parág. II del art. 410 de la C.P.E., que regulan el respeto y resguardo del derecho al debido proceso.

V.3.- Sobre la supuesta violación del derecho a la actividad lícita, citando sobre este hecho, el art. 47 de la C.P.E., afirmando que su actividad fue la de comisionista-tramitador, constanding que las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) tramitadas, llevan sus nombres y apellidos, habiendo la Aduana Nacional, dado curso a los trámites sin observación alguna, habiéndose pagado el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como el Gravamen Aduanero (GA), por los propios importadores y con su propio dinero, quedando demostrado que su participación fue lícita, pero que fue ignorada por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, citando el num. 2 del art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, corresponde el análisis siguiente:

El parág. I del art. 47 de la Norma Suprema del Estado, determina: "Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo."

Por su parte, el art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, indica: "1. Los Estados Partes en el presente pacto reconocen el derecho a trabajar que comprende el derecho de toda persona de tener la oportunidad de ganarse la vida

mediante un trabajo libremente escogido o aceptado, y tomarán medidas adecuadas para garantizar este derecho. 2. Entre las medidas que habrá de adoptar cada uno de los estados partes en el presente pacto para lograr la plena efectividad de este derecho, deberá figurar orientación y formación técnico profesional, la preparación de programas, normas y técnicas encaminadas a conseguir un desarrollo económico, social y cultural constante y la ocupación plena y productiva, en condiciones que garanticen las libertades políticas y económicas fundamentales de la persona humana.”

De la revisión de los antecedentes del proceso, se establece que en ningún caso se ha producido una situación semejante a la de pretender que se ha limitado o impedido el derecho del demandante a ejercer sus actividades, su trabajo y ganarse el sustento.

La administración tributaria efectuó la Consulta de Padrón el 23 de noviembre de 2013 como se verifica por la literal de fs. 5 del anexo 2, en la que consta que René Lucio Cope Machicado, se encuentra registrado, con Número de Identificación Tributaria (NIT) 3400480017, con estado activo, inscrito el 9 de febrero de 2004, en su condición de persona natural, en la categoría resto, en la actividad de servicios de lavado y limpieza de prendas de tela y de piel, incluso la limpieza en seco.

Por otra parte, la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió el Requerimiento de 27 de junio de 2012 (fs. 3, anexo 2), por el que se requirió al contribuyente la información que se detalla, correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008 en originales y fotocopias, incluyendo declaraciones juradas de pago de impuestos, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y al crédito fiscal, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos, formularios de habilitación de notas fiscales, estados financieros de las gestiones 2007 y 2008, plan código de cuentas contables, libros de contabilidad diario y mayor, así como declaraciones únicas de importación de la gestión 2008.

A fs. 11 del mismo anexo, cursa la respuesta de René Lucio Cope Machicado, dirigida a la administración tributaria, en respuesta al requerimiento de información, en la que señala: “...con la finalidad de dar cumplimiento con lo dispuesto por su autoridad, en aplicación de la L. N° 2492, con la finalidad de no ser pasible a multas o sanciones, siendo que mi contador lastimosamente se encontraba de viaje, habiendo llegado recién el día de ayer me encuentro imposibilitado de presentar la documentación solicitada. (...) solicitar a su autoridad (...) ampliación de plazo para la presentación de documentación...” es decir, que a través de la respuesta señalada, no negó su registro en el padrón de contribuyentes, ni las actividades desarrolladas en el ámbito económico.

A través del Proveído N° 24 0196 12 de 9 de julio (fs. 13, anexo 2), se concedió excepcionalmente el plazo de dos (2) días hábiles, computables a partir de la notificación con el mismo al contribuyente.

En relación con lo anterior, la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril, señala que el contribuyente presentó parcialmente la información requerida el 17 de julio de 2012, correspondiendo la aplicación de sanción por incumplimiento a deberes formales. La referida sanción corresponde al hecho que el contribuyente no se encuentra inscrito, o no tiene registrada una actividad secundaria para realizar la importación y venta de vehículos, determinándose que no actualizó la información proporcionada al registro de contribuyentes.

Por otra parte, de acuerdo a requerimiento del Servicio de Impuestos Nacionales, la Aduana Nacional remitió, mediante nota GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo (fs. 32, anexo 2), el listado y las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que cursan de fs. 33 a 130 del mismo anexo, documentos en los que consta el nombre de René Lucio Cope Machicado como importador y que en el proceso de fiscalización desarrollado por la administración tributaria, se determinó que se produjeron hechos generadores que no fueron declarados por el sujeto pasivo.

De acuerdo con la información relacionada, la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril, estableció en su segundo considerando, que: “...durante el término de prueba fijado por el art. 98 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, el contribuyente Cope Machicado René Lucio no ofreció pruebas de descargo escritas y/o valederos, ni procedió al pago de la totalidad de la deuda establecida en la vista de cargo (...) por lo tanto, corresponde a la administración tributaria confirmar la determinación de tributo omitido por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuestos (sic) Transacciones (IT) por los periodos fiscales de abril a junio de la gestión 2008, sanción por la conducta tributaria, contenidas en la vista de cargo giradas...”.

En conclusión, de la relación precedente correspondiente al proceso desarrollado en fase administrativa, se concluye que no es evidente que se hubiera afectado, atentado o vulnerado el derecho de René Lucio Cope Machicado al trabajo y el desarrollo de una actividad lícita, sino que incurrió en contravenciones tributarias que fueron determinadas en debido proceso, habiendo tenido la oportunidad de asumir defensa y deducir los recursos que la ley le permite en sede administrativa, como de interponer la demanda contenciosa administrativa en análisis.

V.4.- En relación con la prescripción alegada, inicialmente se debe señalar que se trata de una contradicción, ya que lo primero que hizo fue negar la existencia de la deuda tributaria y la sanción impuesta a través de la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril; sin embargo, en este punto alega la prescripción de dichas obligaciones por haber transcurrido supuestamente, más de cuatro años desde la notificación con la aludida resolución determinativa, aunque insistió asimismo, que hasta ahora no le fue notificada.

Como ya fue expuesto al resolver el punto V.1.- de la presente sentencia, René Lucio Cope Machicado fue legalmente notificado con la R.D. N° 17-0125-13 de 1 de abril, el 8 de abril de 2013, a través de su apoderado, Ramiro Flores Vargas, en virtud del Testimonio de Poder N° 922/2013, por lo que no puede alegar la falta de notificación.

Ahora bien, el art. 59 de la L. N° 2492, determina que las acciones de la administración, prescribirán en cuatro años, para: 1.- Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2.- Determinar la deuda tributaria. 3.- Imponer sanciones administrativas. 4.- Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Por su parte, el parág. I del art. 60 de la misma ley, establece: "Excepto en el num. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo".

Es decir, que siendo que en el presente caso se aplican los nums. 1, 2 y 3 del art. 59 de la L. N° 2492 y los hechos generadores se produjeron en abril a junio de 2008, el cómputo del término de la prescripción de cuatro años, se debe iniciar el 1 de enero de 2009, con vencimiento el 31 de diciembre de 2012; sin embargo, en el presente caso, el 28 de junio de 2012 se notificó personalmente a René Lucio Cope Machicado con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00088; el 11 de enero de 2013, se le notificó con la Vista de Cargo N° SIN/GDEA/DF/FE/VC/00245/2012 de 28 de diciembre; y finalmente, el 8 de abril de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Flores Vargas, apoderado legal de René Lucio Cope Machicado, con la resolución determinativa.

Tomando en cuenta la relación anterior, la notificación con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00088 el 28 de junio de 2012, en aplicación del art. 62 de la L. N° 2492, suspendió el curso de la prescripción por 6 meses, de manera tal que las facultades de la administración tributaria se extendieron hasta el 30 de junio de 2013; y considerando que la resolución determinativa fue notificada al sujeto pasivo a través de su apoderado el 8 de abril de 2013, dicho acto se efectuó antes que se opere la prescripción de las facultades de la administración tributaria.

Las causas de interrupción y suspensión del término de la prescripción se encuentran expresamente determinadas por ley, en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano.

V.5.- Respecto de la deuda sanción, que de acuerdo a las afirmaciones del demandante, la deuda tributaria, las sanciones, como las facultades de ejecución de la administración tributaria, se encuentran prescritas por disposición del parág. III del art. 59 de la L. N° 2492, se debe aplicar el razonamiento desarrollado al resolver el punto anterior.

V.6.- La Constitución Política del Estado es la norma suprema del ordenamiento jurídico nacional, aplicándose al respecto los principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa, por mandato de la propia Constitución en el parág. II de su art. 410, por lo que no queda duda alguna al respecto.

En cuanto a la disposición contenida en el art. 123 del texto constitucional, este se refiere al principio de irretroactividad de la ley, señalando su texto: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución."

En el caso específico de autos, en que el demandante realizó la relación de lo dispuesto por la L. N° 291, modificatoria del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, ello no tuvo aplicación y ni siquiera mención en la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y ahora impugnada, por lo que no corresponde mayor consideración al respecto.

En cuanto a la cita de la S.C. N° 0582/2005-R, ella se refiere a la motivación y fundamentación de las resoluciones, respecto de lo cual el demandante no planteó un agravio en su demanda, por lo que este Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse sobre el tema.

Finalmente, corresponde señalar que el contribuyente después de emitida la providencia de autos para sentencia, con memorial de fs. 114 a 15, presentó la documental de fs. 96 a 113, consistente en: Certificación del Organismo Operativo de Tránsito respecto a ocho motorizados registrados a nombre de René Lucio Cope Machicado, asimismo presentó en fotocopias simples las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) y las proformas resumidas de ocho vehículos automotores, expresando que dicha documental acredita que los vehículos descritos siguen siendo de su propiedad, los mismos que no pudieron generar ni el impuesto al valor agregado ni el impuesto a las transacciones, existiendo una evidente vulneración a sus derechos, por lo que solicita se anulen obrados hasta que se dicte nueva vista de cargo conforme a derecho, obviando estos vehículos que no fueron transferidos.

Al respecto, corresponde puntualizar que los documentos presentados no son admisibles ni pueden ser valorados por este tribunal, por cuanto no cumplen con los requisitos de pertinencia y oportunidad, los mismos que han sido presentados después de emitido el decreto de "autos" para sentencia, que cierra toda discusión en la causa, máxime si tampoco cumplen con lo dispuesto en el art. 331 del Cód. Pdto. Civ., pues los Documentos Únicos de Importación corresponden a la gestión 2008, por consiguiente de fecha anterior a la demanda, sobre los que el contribuyente tenía pleno conocimiento y tuvo la oportunidad para demostrar los hechos que sostiene, sin embargo, limitó su defensa argumentando que tan sólo era un tramitador comisionista, alegando ahora, ser el propietario de los referidos vehículos, por lo que éste tribunal no puede suplir la negligencia del contribuyente y se encuentra impedido de considerar dicha literal por no cumplir con la condición establecida por el art. 331 del Cód. Pdto. Civ., correspondiendo su rechazo.

VI.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1855/2013 de 7 de octubre, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que el contribuyente impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración del derecho al debido proceso, a la defensa y al desarrollo de una actividad lícita; la supuesta prescripción de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y de la sanción, así como la vulneración del principio de primacía constitucional e irretroactividad.

Sin embargo, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa constitucional, legal y reglamentaria que rige la materia, efectuando el análisis y su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 26 a 32, interpuesta por René Lucio Cope Machicado, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1855/2013 de 7 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



242

Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 14 interpuesta por Grover Castelo Miranda, Gerente Distrital a.i. Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, la contestación a la demanda de fs. 20 a 22, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Servicio de Impuestos Nacionales a través de la Gerencia Distrital de Chuquisaca emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional de 03 de diciembre de 2012, al contribuyente Inversiones JANA S.A., por no registrar notas fiscales en su libro de Ventas IVA conforme a normativa específica, contravención tipificada en el num. 3.2 del anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.04 de 14 de diciembre de 2007 y el inc. b) del punto 2 parág. II del art. 46 de la Resolución Normativa de directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, la sanción aplicada por el incumplimiento a deber formal, con UFV's. 1.500, notificado al contribuyente el 05 de diciembre de 2012, estableciendo un plazo de pruebas de descargo de 20 días. Que el 26 de diciembre de 2012, es decir fuera del plazo, el contribuyente presentó nota de descargo, la cual fue considerada insuficiente para desvirtuar la contravención atribuida por su presentación extemporánea.

Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00008-13 de 7 de enero de 2013 en el que se impone la multa de UFV's. 1.500, misma que fue sujeta a impugnación emitiéndose la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0151/13 de 3 de junio de 2013 que revocó totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-00008-13, contra la que se interpone el recurso jerárquico, instancia que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la decisión asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria es incorrecta, toda vez que la contravención por la que fue sancionado el contribuyente en la Resolución Sancionatoria N° 18-00008-13, se encuentra debidamente contemplado por normativa

tributaria, es decir sí existe el “tipo” contravencional, figura a la cual se ajustó la conducta del contribuyente, que lo que se aplica es la tipificación abierta adoptada por nuestro sistema tributario, conforme el núm. 5 del art. 160 de la L. N° 2492, el cual establece que el incumplimiento a deberes formales constituyen contravenciones tributarias, sancionados con una multa que irá desde cincuenta (50) Unidades de Fomento de la Vivienda a cinco mil (5.000) Unidades de Fomento de la Vivienda así lo prevé el art. 162 de la L. N° 2492, concordante con el parág. I del art. 40 del D.S. N° 27310.

Que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00037-07, establece en su anexo a) 3.2, que quien no registre los libros de compras y venta IVA de acuerdo a norma específica será sancionado con una multa de 1.500 UFV's, que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 en su art. 46 parág. II punto 2-b) establece que el llenado del libro de ventas IVA respecto a las facturas correspondientes, debe efectuárselo consignando el número de identificación tributaria o documento de identidad del comprador, normativa esta que tipifica el deber formal de registro del libro de ventas IVA, y que los libros tanto de compras como de ventas IVA deben contener la información correcta y necesaria que permitan a la AT ejercer sus facultades de fiscalización y control de tributos y que el incumplimiento a deber formal por el cual fue sancionado el contribuyente se encuentra debidamente previsto por la normativa tributaria no siendo evidente la falta de tipicidad alegada en la resolución de recurso jerárquico.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa, consiguientemente se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/13 de 27 de agosto de 2013, que confirmó la revocatoria dispuesta en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 151/2013, en consecuencia se mantenga firme la Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13 de 7 de enero de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 20 a 22, señalando lo siguiente:

Que para que exista un ilícito tributario en un Estado Constitucional, es necesario que previamente exista el “tipo” (de contravención), que refiere a posibles conductas realizadas por el sujeto pasivo o tercero que se adecuen a una determinada sanción, que la subsunción de la conducta antijurídica accione la posibilidad de aplicar una determinada norma que castigue el quebrantamiento del orden jurídico, conforme disponen los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad, recogidos en el num. 6 parág. I del art. 6 de la L. N° 2492.

Que el registro erróneo del número de autorización no está tipificado como incumplimiento de un deber formal, que los hechos imputados al sujeto pasivo, no se encuentran descritos en norma legal, no estableciéndose un tipo contraventor específico como lo establece el num. 6 del art. 6 de la L. 2492 y el art. 73 de la L. N° 2341, no siendo viable la sanción impuesta por esta causa. Por último señala que, la tipicidad es abierta cuando falta una descripción para completar el “tipo”, de modo que en la práctica resultaría imposible la diferenciación del comportamiento prohibido y del permitido con la sola ayuda del texto legal, que el “tipo” de contravención, ha de contener todos los elementos que contribuyen a determinar el contenido de la contravención, que Inversiones JANA SA., no infringió las previsiones de las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10-0016-07 y 10-0037-07.

II.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare Improbada la demanda contencioso administrativo interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/13, de 27 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 1012AISC00031 de 3 de diciembre de 2012, notificado al representante legal de INVERSIONES JANA SA., el 5 de diciembre de 2012, por haber registrado incorrectamente las notas fiscales en el libro de ventas IVA, por encontrarse su conducta prevista como Incumplimiento a deber formal según los arts. 160 y 162 del Cód. Trib. Boliviano, sujeta a sanción establecida en punto 3.2 para personas jurídicas del anexo A) consolidado al art. 4 de RND N° 10-00037-07 con 1.500 UFV's., por periodo, cursante a fs. 2 del anexo 2.

Nota de descargo de Inversiones JANA SA., de 26 de diciembre de 2012, por el que señala: “con respecto al primer auto inicial del periodo marzo, hago la presentación de la boleta 1000 con N° de orden 1034484506 con importe de Bs 2.495.-, por concepto de IDF mal registrado de libros en el mismo periodo observado, habiendo sido ya cancelada una multa por esta contravención de acuerdo a normativa vigente, no puede cancelar por una misma IDF. Al segundo auto inicial del periodo septiembre 2008, puede ocurrir que exista algún error por parte del SIN ya que a partir de ese periodo la Ea So San Antonio en vigencia con un sistema de computarización para las ventas por lo que estamos seguros no pudo haber existido un mal registro en los libros de ventas del periodo”, cursante a fs. 5 del anexo 2.

Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13 de 7 de enero de 2013, notificada a Inversiones JANA SA., el 17 de enero de 2013, que resolvió sancionar al sujeto pasivo con 1.500 UFV's., cursante de fs. 15-16 del anexo 2.

Recurso de alzada contra la resolución sancionatoria resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0151/13 de 3 de junio de 2013, el cual dispone Revocar Totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13, cursante de fs. 86 a 90 del anexo 1, contra la que interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1584/13, de 27 de agosto de 2013, que resuelve confirmar la resolución de recurso de alzada mencionada, cursante de fs. 2 a 8 del expediente.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 35, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 49-50, dúplica a fs. 61 del expediente y respuesta del tercero interesado Inversiones JANA SA., cursante de fs. 55-56 del expediente, el mismo que fue observado mediante providencia cursante a fs. 66, no habiendo sido subsanado, por lo que no corresponde su consideración.

Concluido el trámite se decretó a fs. 66, “autos para sentencia”.

IV. De la problemática planteada.

Al respecto, la controversia radica en establecer si el procedimiento llevado por la administración tributaria se respetó los principios de legalidad y tipicidad al sancionar a Inversiones JANA SA., con la multa de 1.500 UFV's, por el mal registro o llenado de la factura en el libro de ventas IVA de marzo de 2008.

Identificada la controversia, corresponde ingresar al control de legalidad para verificar la correcta aplicación de la ley en la resolución jerárquica impugnada, y siendo que las pretensiones de la demanda están relacionadas a la tipicidad de la conducta emergente del debido proceso, corresponde partir del siguiente marco normativo:

La C.P.E., en su art. 14-V, establece: “Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano”. El art. 109-I de la C.P.E., dispone: “Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección”. Los arts. 115 y 117-I de la Constitución, garantizan el derecho al debido proceso, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L. N° 025 del Órgano Judicial, que a la letra dice: “(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar (...)”. Por su parte, el art. 68-6 del Cód. Trib. boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho al debido proceso, derecho que debe ser aplicado por todos los ciudadanos del Estado Plurinacional de Bolivia.

Ahora bien Respecto a la tipicidad, el parág. I-6 del art. 6 de la L. N° 2492, dispone: solo la ley puede: “Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones”, norma que se encuentra en concordancia con lo señalado en la L. N° 1340 en su art. 4-4, en clara expresión del principio de legalidad que rige la actuación de la administración tributaria.

Por su parte con relación al principio de tipicidad la L. N° 2492 señala: “Art. 148° (Definición y clasificación). Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos”.

De la norma expuesta, en el caso de autos, se tiene, que la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13, que en sus vistos y considerando indica: “que el contribuyente, en el periodo fiscal marzo de 2008, ha registrado incorrectamente las notas fiscales en el libro de ventas IVA, contraviniendo con lo dispuesto en el inc. b) del punto 2, parág. II del art. 46 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, vigente a la fecha del hecho generador. Que al constituir este hecho incumplimiento a deber formal, establecido en el Título IV, Capítulo II, arts. 160 y 162 de la L. N° 2492, concordante con el parág. I del art. 40 del D.S. N° 27310, (...), sancionado con 1.500 UFV's en sujeción a lo dispuesto en num. 3, punto 3.2 del anexo A) consolidado al art 4, de la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07, para personas jurídicas”, ahora bien teniendo en cuenta que la norma aplicable es aquella que se encontraba vigente el momento de ocurrido el hecho, en especial cuando se va a sancionar; es decir en materia de ilícitos tributarios, debe existir norma expresa para poder aplicar la sanción.

De lo señalado, la administración tributaria sancionó a Inversiones JANA SA., por el incumplimiento a deber formal señalado por las Resoluciones Normativas de Directorio Nos. 10-0016-07 y 10-0037-07, en razón de que se había registrado incorrectamente las notas fiscales de marzo de 2008 en el libro de ventas IVA de la entidad. Sobre el particular, corresponde precisar que el art. 46 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, establece un libro de registro “Libro de Ventas IVA” en el que los sujetos pasivos deben registrar de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar, que deber realizarse diariamente aplicando el formato, según el anexo 10, que debe contener 2) datos de las transacciones, como ser: b) número de identificación tributaria, o número de documento de identificación del comprador. Asimismo la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 en su art. 4-3 del anexo A) consolidado, detalla los deberes formales relacionados con los registros contables y obligatorios, sub numeral 3.2 incumplimiento del deber formal de registro en libros de compras y ventas IVA según lo establecido en norma específica sancionado con UFV's 1.500 para personas jurídicas, por periodo fiscal; advirtiéndose que no refiere en ninguna de sus partes respecto a los errores que podrían consignarse por un descuido atribuible al ser humano y a consecuencia de ello puedan ser sujetos a una sanción o multa.

En ese contexto, de la lectura de la norma con la que se sustenta la aplicación de la multa, se tiene que no existe previsión expresa que sancione con multa el error humano al llenar (registrar) los datos tanto en el libro de ventas IVA como en el libro de compras IVA, motivo por el cual, se considera también, que no existe tipicidad (tipo contravencional) de la conducta descrita en la Resolución Sancionatoria N° 18-000008-13 de 7 de enero de 2013 “registro incorrecto de la nota fiscal marzo de 2008 en el libro de ventas IVA”, consiguientemente, la administración tributaria, vulneró el alcance del principio de tipicidad del art. 148 del Cód. Trib., pues dicha conducta no ha sido tipificada como contravención tributaria, por consiguiente no puede ser sujeto a determinarse incumplimiento de deberes formales a la empresa Inversiones JANA SA.

Por último, resulta necesario aclarar, que, en materia de procedimiento sancionatorio, el art. 162 del Cód. Trib., promulgado con L. N° 2492, señala: I. “El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la

Vivienda (50 UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria".

De la norma anterior se extrae claramente, que, las contravenciones tributarias deben ser establecidas tanto en el Código Tributario como en disposiciones legales tributarias y en otras disposiciones reglamentarias y que la gradación de la sanción que va en un rango de 50 a 5.000 UFV's, también debe ser establecida en norma expresa en la que se considere cada una de las conductas contraventoras como señala claramente el art. 40-I del D.S. N° 27310, cuando faculta a las administraciones tributarias a dictar resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento a los deberes formales, los cuales en el presente caso las Resoluciones Normativas de Directorio 10-0016-07 y 10-0037-07, sobre el cual respalda su actuar la AT, no contemplan como sanción el registro con error en el libro de ventas IVA.

En ese contexto resulta menester puntualizar, que, los principios que inspiran al Derecho Administrativo Sancionador devienen del Derecho Penal, por este motivo los principios constitucionales que rigen en materia penal se aplican en el procedimiento sancionador de la administración pública, pues la facultad punitiva del Estado se desdobra en dos manifestaciones: la potestad administrativa sancionadora y la potestad penal judicial. En este marco, rigen entre otros los principios de legalidad y tipicidad. De donde la legalidad recoge el aforismo jurídico "nullum pena sine lege", el de tipicidad se expresa en la necesidad de que una conducta punible haya sido debidamente descrita en una norma legal.

En consecuencia, no es evidente la infracción de las normas y resoluciones normativas de directorio acusadas en la demanda, por lo que no corresponde deferir la pretensión de la entidad demandante.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT aplicó de manera correcta la norma tributaria vigente en previsión del art. 8 y 148 del Cód. Trib. Boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contencioso administrativo de fs. 12 a 14, interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1584/13, de 27 de agosto de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



243

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 23 y subsanada a fs. 27, planteada por la Gerencia Regional de la Aduana Nacional (AN) Potosí impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1396/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 32 a 35; réplica de fs. 58-59; dúplica de fs. 62 y vta.; apersonamiento y contestación de Leandro Ramiro Almanza Sanizo en su condición de tercero interesado de fs. 96 a 104 vta.; los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que del informe AN-UFIPR-I-095/2012 de 27 de septiembre de 2013 se tiene que, a efectos de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-2348, (chasis combinado, clasificado en la Partida Arancelaria

87042290000, que registra Tipo F-6, Tracción 6 x 4), evidenció que la mercancía se encuentra registrada como clase: tracto camión y no como camión hormigonero.

Se tiene además que, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00118-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2348, solicitud atendida mediante nota IBMETRO DMLCE 01272/12 de 04 de julio de 2012, remitiendo el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección, toda vez que el mismo no estaría autorizado ni designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto de Frontera Avaroa; asimismo, se informó la existencia de observaciones con referencia a la ausencia de formalidades de validez en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO al referir: "...realizado el seguimiento a los certificados mencionados, los mismos no existen y no se encuentran registrados en ninguno de los archivos existentes en IBMETRO oficina La Paz, ni en los archivos de IBMETRO-CBBA, por tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por el Instituto Boliviano de Meteorología".

De igual forma la nota N° IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, señala "Concluida la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información del IBMETRO".

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA" S.R.L., al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importaciones DUI N° 2011/543/C-2348 de 12 de diciembre de 2011, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (N°CM-PT-04-00118-11 de 12 de octubre de 2011), por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del Cód. Trib. Boliviano (CTB), 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 14 de septiembre de 2009 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, el demandante presume la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs 60.241.00 equivalentes a 35.199.84 UFV's, existiendo indicios de la comisión de una contravención tributaria, de conformidad a lo establecido en el párrafo II del art. 21 de la L. N° 100 que dispuso la modificación de los nums. I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003.

Asimismo refieren que, del Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-EFIPR-AI-058/2012 de 28 de septiembre se tiene como persona sindicada al importador Leandro Ramiro Almanza Sanizo, con NIT 5239099011 C/Cochabamba, con domicilio en Pinami N° 300 de Cochabamba.

Señaló que, con base al Informe AN-UFIPR-I-095/2012 de 27 de septiembre y Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-058/2012 de 28 de septiembre, y la prueba analizada, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-63/2012 de 27 de diciembre declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando contra Leandro Ramiro Almanza Sanizo.

Refirió que, la AGIT emitió su resolución argumentando la existencia de una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto de la prueba principal (Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00118-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI-C2348), que por un lado se asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando convencional impuesta y, por otro lado el acta de intervención reconvenional y la resolución sancionatoria establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00118-2011 no existe ni se encuentra registrado en los archivos del IBMETRO según el Informe AN-UF-UFIPR-I 095/2012, razón por la cual se encontraría supeditada al pronunciamiento en la vía penal; por lo que anula la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0095/2013 de 06 de mayo emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, a efectos de que la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refutando la fundamentación de la AGIT en la resolución impugnada, el demandante refirió:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-058/2012 de la DUI 2011/543/C-2348 en la que se establece la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del Reglamento de la Ley General de Aduana, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la Aduana Nacional a ejercer el control establecido en los arts. 21 y 100 del C.T.B., es decir control anterior, durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido; la verificación de calidad, valor de aduana, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las

conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continúo manifestando que, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduana y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Reiteró que, en el procedimiento de control diferido regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar y sancionar a quién o quienes se constituyen en autores o partícipes del hecho punible, estableciendo los grados de participación; existiendo en consecuencia una falta de coherencia de la AGIT al pretender que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero; asimismo refieren que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidaría el Certificado CM-PT-04-00118-2011, siendo esta una situación distinta al proceso de contrabando contravencional que se inició, ya que al tener la certificación de IBMETRO de que los certificados son falsos es como si los mismos no existieran por no ser emitidos por la autoridad competente, contraviniendo lo dispuesto por el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1396/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS 63/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda de autos, a través de memorial presentado el 24 de junio de 2014, que cursa de fs. 32 a 35, señalando que los argumentos de la demanda son conjeturas sin respaldo legal y que no desvirtúan los fundamentos expuestos en la resolución impugnada, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa del demandante.

Señaló que se evidencia la existencia de contradicciones entre los argumentos del sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, toda vez que el administrado asegura su plena validez para desvirtuar el contrabando contravencional endilgado y por otro lado el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00118-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-2348 no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según Informe AN-UF-UFIPR-I 095/2012, motivo por el que dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, razón por la que por mandato del art. 197-b), parág. II de la L. N° 3092, se encontraba imposibilitada de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, no pudiendo esta instancia ingresar al análisis de fondo de una prueba cuya legalidad se encuentra observada; correspondiendo en consecuencia anular la Resolución de Alzada ARIT-CHQ/RA 0095/2013 hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-058/2012, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente respecto a la veracidad o no del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00118-2011, la administración aduanera emita nueva Acta de Intervención si corresponde.

Finalizó señalando que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1396/2013 de 13 de agosto fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, refiriendo además que la demanda contenciosa administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica cuestionada.

III. Contestación del tercero interesado.

Leandro Ramiro Almanza Sanizo representado por Jheyson Jhoddy Villegas Santander, con memorial que cursa de fs. 96 a 104 vta., se apersonó al proceso y haciendo un recuento de lo antecedentes administrativos, con relación a la demanda contenciosa administrativa presentada por la administración aduanera señaló que, el proceso sumario contravencional se ha tramitado con una serie de nulidades procesales, vulnerando los procedimientos administrativos, así como restringiendo el derecho a la defensa del administrado.

Asimismo señala que, al existir indicios de la comisión del delito de contrabando, la administración aduanera conforme al procedimiento de control diferido regular emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-001-2013 de 23 de enero, delito cuya comprobación no está prevista que se efectúe a través de un procedimiento de control diferido regular, sino mediante el procedimiento de fiscalización aduanera posterior.

De igual manera refirió que, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, soslayó el inicio del procedimiento de fiscalización y notificación de la orden correspondiente para la comprobación de la contravención, tal cual prevé el art. 83-I de C.T.B., a más de incumplir los procedimientos de control diferido y fiscalización aduanera posterior establecidos en las RD 01-004-09 y 01-008-11 y los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310, pues se emitió directamente el acta de intervención notificándola conforme el art. 90 del C.T.B., provocando así un estado de indefensión y vulneración al debido proceso.

Apunta también que la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-021/2013 de 18 de julio, pronunciada en base a los arts. 160-4 y 181-b)-2 del C.T.B., carece de fundamento técnico jurídico legal, toda vez que no se tiene la descripción precisa de los cargos imputados; asimismo denunció falta de tipicidad pues la inexistencia del certificado de IBMETRO constituye simplemente un requisito para el despacho aduanero que en ningún caso podría devenir en contrabando; refirió que, mientras no exista una resolución definitiva que declare la “nulidad” del certificado emitido por IBMETRO este debe ser considerado como válido –la Aduana inició un proceso penal por la presunta comisión de los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado pendiente de resolución-, pues su único propósito es medir que la cantidad de gas del vehículo se encuentre dentro del límite, y caso contrario existe la posibilidad de ingresar el vehículo a zona industrial para las reparaciones necesarias conforme prevé el art. 33 del Reglamento de la L. N° 3467, atentando en tal sentido contra el principio de buena fe del Estado invocando la S.C. N° 95/2011-R.

Señaló que la AN vulneró el principio non bis in idem respecto de la identidad de persona, objeto y causa puesto que, el vehículo fue objeto del control rojo para luego obtener su viabilidad de su importación a través del control amarillo, incumpliendo en todo caso la Aduana su labor de realizar el aforo documental, lo cual constituye un incumplimiento a deberes formales, pretendiéndose inclusive imponer una triple sanción al imponer la sanción con un monto económico, el comiso del vehículo y la anulación de la DUI sin considerar el valor de la mercadería, según la demanda Bs 277.813.00 y el monto por concepto de nacionalización de Bs 57.479.00, vulnerándose el principio de proporcionalidad previsto en los arts. 23 de la C.P.E., 71 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 26 del D.S. N° 27113, así como el principio de verdad material previsto en el art. 200 del C.T.B., y 4 de la LPA.

Consideró que, existió error en el procedimiento aplicado por la administración aduanera puesto que, del procedimiento de control diferido regular previsto en la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé la circunstancia en que el funcionario actuante advierta indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando –arts. 160-4 y 181 in fine del C.T.B.,- ante lo cual debió practicarse un procedimiento de fiscalización conforme prevén el art. 38 del D.S. N° 27310 y apartado B.4, num. 3 del Reglamento del Procedimiento de Control Diferido.

Por lo precedentemente expuesto, el administrado considera vulnerados el debido proceso, su derecho a la defensa, el principio de legalidad y seguridad jurídica, invocando los arts. 115-I y II, 119-II de la C.P.E., 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

III.1. Pettitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica AGIT-RJ-1396/2013 de 13 de agosto.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición de hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-058/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera, una vez de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00118-2011, emita una nueva Acta de Intervención si corresponde, conforme lo establecido en el inc. c), parág. I, del art. 212 de la L. N° 3092.

Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control previstos en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de control diferido regular, se estableció que el certificado de IBMETRO CM-PT-04-00118-2011 presentado como documento de soporte de la DUI 2011/543/C-2348, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos y base de información de IBMETRO conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo esta corroborado por el certificado de IBMETRO.

La AGIT a su turno afirmó que se encontraba imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o no del certificado medio ambiental cuestionado por expresa disposición del art. 197-II-b) del C.T.B., debiendo la administración tributaria aduanera acudir a un proceso judicial para determinarla, conforme prevé el último párrafo del art. 217 del C.T.B., esta sería la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria aplicada por dicha instancia jerárquica.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 solicitó a la Agencia Despachante de Aduana “SAA SRL” la remisión de 77 Declaraciones Únicas Importación, tramitadas ante la administración de Aduana Frontera

Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 01 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 16 a 20 anexo 2).

A instancia de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí (ver Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI-041/2012 de 24 de mayo de fs. 35, anexo 2), el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI 2011/543 C-2348 que dio origen al presente proceso.

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO OFICINA LA PAZ, ni en los archivos de IBMETRO Cbba. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión, por lo que los mismos no tienen la validez requerida debido a que no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por el Instituto Boliviano de Metrología.

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-095/2012 que dio cuenta del aforo documental realizado estableciéndose la falta de certificado de IBMETRO, por lo que se sugirió anular la DUI C-2011/543/C-2348; finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 36 a 51 del anexo 2).

El 17 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Leandro Ramiro Almanza Sanizo con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-058/2012 de 28 de septiembre de 2012, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando contravención, determinó como tributo aduanero la suma de 35.199,84 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 52 a 59 del anexo 2).

El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Ramiro Almanza Sanizo con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 63/2012 de 26 de diciembre que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-2348 de 12 de diciembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 3 a 8 anexo 1).

Planteado el recurso de alzada por el administrado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0095/2013 de 06 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-63/12 de 27 de diciembre de 2012, dejando sin efecto la sanción de multa del 100% del valor de la mercadería, así como su ejecución tributaria, disponiendo la captura del vehículo correspondiente a la DUI 2011/543/C 2348, conforme los arts. 117-II de la C.P.E., 181-II y 212-I-a) ambos del C.T.B. (fs. 91 a 97, anexo 1).

La administración aduanera así como el sujeto pasivo, plantearon recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución jerárquica AGIT-RJ-1396/2013 de 13 de agosto, por la cual la que la AGIT anuló la Resolución ARIT-CHQ/RA 0095/2013 de 06 de mayo, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-058/2012 de 28 de septiembre, ordenando a la administración aduanera, que a partir del pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00118-2011, emita un nueva acta de intervención, si corresponde, conforme a lo establecido por el inc. c), parág. I, del art. 212 del C.T.B.

VI. Análisis de las problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática planteada, es necesario referirnos al principio de congruencia que, en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben preferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían una barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código Tributario procedimiento de control diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1409/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada,

tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular; es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de haberse resuelto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que conforme a los antecedentes, se establece que, mediante Comunicación Interna AN-GRPGR-UFIPR-CI 041/2012 de 24 de mayo – fs.13-14 del anexo 2- el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional, ante supuestas irregularidades detectadas, entre ellas las supuesta falsedad de certificados medio ambientales, solicitó al Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional autorice a esa unidad a realizar un control diferido regular a vehículos usados importados por personas naturales y empresas unipersonales tramitadas en la administración de Aduana Frontera Avaroa en la gestión 2011, adjuntado al efecto el detalle de DUI's. En ese cometido la referida Unidad solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "SSA" SRL la remisión de DUI's de los vehículos detallados con sus documentos de respaldo originales. Con esa información la administración aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete certificados emitidos por IBMETRO, esta entidad dando cumplimiento a dicho requerimiento mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto –fs. 29 a 35-, indicó que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, estos no estaban registrados en sus archivos y base de información, que además los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión.

En virtud a estos actuados, se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 058/2012 de 28 de septiembre –fs. 52 a 59 del anexo 2- emitida contra Leandro Ramiro Almanza Sanizo, infringiendo la administración tributaria: "...se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana 'SAA' SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2348 de 12/12/2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-00118-2011 de 12/10/2011) por lo que se establece que no contaba con la certificación medioambiental emitido por IBMETRO...", calificándose el hecho como contrabando contravencional, determinando como tributo aduanero la suma de 35.199,84 UFV's, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Bajo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 63/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Leandro Ramiro Almanza Sanizo, ordenando entre otras cosas, expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación –fs. 67 a 71 anexo 2-.

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00118-2011 que ampara a la DUI 2011/543/C-2348, así lo han establecido el acta de intervención contravencional y la propia resolución sancionatoria, sin embargo, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del C.T.B., que en su parágrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, ni mucho menos presumirla, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria, ante la duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió activar la instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que de forma acertada la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental cuestionado, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II-b) del art. 197 del C.T.B., de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00118-2011, teniendo en todo caso el actor las vías legales para ese fin, por lo que en correcta aplicación del derecho determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0095/2013 de 6 de mayo.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 del C.T.B., al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de la comisión del contrabando contravencional; asimismo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1396/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



244

Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 31 a 35 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, representada por Jesús Salvador Vargas Cruz, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013 de 30 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 58 a 60 vta., la réplica de fs. 73 a 75; dúplica que cursa de fs. 78-79 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, señala que el 10 de septiembre de 2012, emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULERZR-RS-0134/2012, resolviendo declarar probada la comisión de la contravención tributaria de Contrabando, imputada contra Carlos Alberto Parejas Moreno y Humberto Gerardo Lima Melgar, como representantes legales de la Empresa TUMPAR Ltda.; Antonio Franco Rocha Gallardo, representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo; y, Jackeline Severich Pitto, representante legal de ZOFRAMAQ, ya que del control diferido inmediato al despacho aduanero de la Declaración Única de Importación (DUI) 2011/734/C-3245 de 15 de diciembre de 2011, posterior a su levante, se evidenció la existencia de 63 unidades de tambores tipo Betuflex 60/85 y 93 unidades de tambores tipo Betupen Plus, determinando la diferencia entre el tipo de mercancía declarado y el verificado físicamente, puesto que la DUI como su documentación soporte, sólo ampara el legal ingreso a territorio nacional de los tambores tipo Betupen Plus y no de los tambores tipo Betuflex 60/85.

Agrega que, contra la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULERZR-RS-0134/2012, Antonio Franco Rocha Gallardo, en representación de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo, interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0532/2013, que inicialmente resolvió confirmar la referida resolución sancionatoria; empero, posteriormente en virtud a la solicitud de aclaración efectuada por la administración aduanera, se emitió el Auto de Rectificación y/o Aclaración de 8 de julio de 2013, que dispuso Revocar parcialmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULERZR-RS-0134/2012, excluyendo de responsabilidad a ZOFRAMAQ, contra tal determinación la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia y Antonio Franco Rocha Gallardo, representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo, interpusieron recurso jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013 de 30 de septiembre, que "incoherentemente" dispuso anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI-028/2012 de 28 de marzo, ya que al existir diferencias entre la mercancía recibida por el Concesionario de Zona Franca y la información consignada en el manifiesto internacional de carga, precio a calificar la conducta de la Agencia

Despachante de Aduana, debe darse cumplimiento al procedimiento establecido en los sub nums. 1.5 y 1.6 del num. 1, literal B del Procedimiento para el régimen especial de Zonas Francas, aprobado con Resolución de Directorio N° RD 01-002-10.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que, la afirmación que realiza la autoridad demandada en la resolución jerárquica impugnada, en sentido de que previamente a calificar la conducta como contravención aduanera de contrabando, debió darse cumplimiento al procedimiento establecido en los sub nums. 1.5 y 1.6 del num. 1, literal B del Procedimiento para el régimen especial de Zonas Francas, aprobado con Resolución de Directorio N° RD 01-002-10, habiéndose vulnerado el debido proceso y el derecho a la defensa; afirmación que se encuentra fuera de contexto legal con relación a los hechos suscitados que dieron origen a la litis, puesto que el Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI-028/2012 de 28 de marzo, nace a la vida jurídica cuando se realizó el control diferido inmediato en la DUI 2011/734/C-3245 de 12 de diciembre de 2011, evidenciándose 63 unidades de tambores tipo Betuflex 60/85 sin documentación que respalde su ingreso al país, actuación administrativa realizada por la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Santa Cruz del SIN, al amparo de los arts. 21, 66 y 100 de la L. N° 2492, 48 del D.S. N° 27310, 3 de la L. N° 1990, 296 del D.S. N° 25870 y Resolución de Directorio RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de control diferido.

Arguye que, esta situación no fue considerada por la AGIT, puesto que una vez que la Declaración Única de Importación o Declaración de Mercancías es presentada ante la administración de aduana, se presume el cumplimiento de todas las formalidades que ameritan al despacho aduanero que corresponde, siendo dicho documento una declaración jurada en el que tanto el Despachante de Aduana como el importador o consignatario, confirman que los datos consignados son fieles a la operación aduanera y en el cual son responsables sobre su veracidad y exactitud; es decir, que los datos consignados en la DUI tienen que ser completos, correctos y exactos, conforme establecen los arts. 74 y 75 de la L. N° 1990 y 101 del D.S. N° 25870.

Agrega que, no corresponde aplicar lo manifestado por la AGIT, puesto que en su errónea interpretación pretende retrotraer las actuaciones administrativas hasta el momento de la descarga y recepción de la mercancía, siendo que esta función corresponde exclusivamente al concesionario de Zona Franca en la cual la administración aduanera no interviene sino hasta la presentación de la declaración de mercancías para el correspondiente despacho aduanero, tal como establece la Resolución de Directorio RD 01-002-10, siendo en este caso el concesionario quien debió advertir en su momento sobre las diferencias entre lo recepcionado y lo manifestado en la documentación soporte que presentó el importador, obligación omitida por el concesionario de ZOFRAMAQ, faltando a sus deberes formales ante la Aduana Nacional, motivo por el cual se lo sanciona como co-autor del hecho ilícito, porque tal complicidad con la Empresa TUMPAR Ltda., y la Agencia Despachante de Aduana TAMENGO, hace que se configure el ilícito de contrabando, adecuando su conducta a lo previsto y sancionado por el art. 181 de la L. N° 2492.

Citando las SS.CC. Plurinacionales Nos. 0049/2013 de 11 de enero y 1475/2013 de 22 de agosto, en relación al principio de congruencia, indica que la autoridad demandada vulneró el debido proceso en su elemento de la congruencia al sustentar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013, sobre cuestiones no planteadas por el recurrente; es decir, el sujeto pasivo en ningún momento invocó como agravio sufrido la falta al debido proceso y a la defensa por no proseguirse conforme establece la Resolución de Directorio RD 01-002-10 y mucho menos observan el Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI-028/2012, puesto que también entienden que los actos administrativos y sancionatorios de la Aduana Nacional se realizaron dentro de un procedimiento de control diferido inmediato, por lo que considerando las atribuciones de la AGIT para emitir resoluciones, se vulneró el art. 211-I de la L. N° 2492, al sustentar su fallo sobre hechos que no fueron reclamados y planteados por la parte recurrente dentro del proceso administrativo del recurso de alzada y jerárquico.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1799/2013 de 30 de septiembre; consiguientemente, se declare firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULERZR-RS-0134/2012.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 23 de julio de 2014, que cursa de fs. 58 a 60 vta., señalando que, no obstante que la resolución jerárquica impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que de acuerdo al MIC/DTA, el cual describe mercancía distinta a la efectivamente recepcionada por ZOFRAMAQ, ya que, si bien existe coincidencia en la cantidad y procedencia; es decir, 156 turriles metálicos de procedencia brasilera; sin embargo, existe diferencia respecto al contenido de los mismos, donde se advierte que 93 turriles contienen Betupen Plus Y 63 turriles contienen Betuflex 60/85; al respecto, el D.S. N° 470 de 7 de abril de 2010, establece en su art. 22-g), que el Concesionario de Zona Franca tiene como obligación informar de manera inmediata a la administración aduanera las diferencias entre la declaración de mercancías, el manifiesto de carga y las mercancías efectivamente recibidas, es así que el procedimiento para el régimen especial de Zonas Francas aprobado con Resolución de Directorio RD 01-002-10, determina en el literal A), sub num. 5.1, inc. e), que en caso de existir diferencias, los concesionarios informaran de manera inmediata a la administración aduanera las diferencias entre planilla de ingreso, el manifiesto de carga y las mercancías efectivamente recibidas. Asimismo, el literal B), num. 1, sub num. 1.5, punto 1.5.2, indica que el concesionario, remite a la administración de Aduana los documentos correspondientes al transportador en los siguientes casos: "Cuando existan diferencias entre la mercancía recepcionada por el concesionario y la información consignada en el manifiesto internacional de carga, planilla de ingreso y documentos anexos, independientemente del medio de transporte"; del mismo modo, el mencionado procedimiento en el sub num. 1.6 evaluación de diferencias en la recepción de carga, refiere en el punto 1.6.1, los criterios de evaluación de los descargos presentados, que utilizará el técnico de aduanas encargado de tránsitos, cuyo último

punto indica que a solicitud del transportador y por razones justificadas, el administrador de Aduana podrá ampliar el plazo para la presentación de descargos por única vez por un periodo de 5 días; y en el 1.6.2 señala que, si los descargos son suficientes firma y sella la documentación recibida anotando en observaciones los descargos presentados y la evaluación efectuada.

Por lo que manifiesta que, se puede evidenciar que no se dio cumplimiento al procedimiento, ya que existe demostración de que el concesionario de Zona Franca ante las diferencias entre la mercancía efectivamente recepcionada y la consignada en el manifiesto de carga, hubiera dado aviso a la administración aduanera y hubiese remitido a dicha administración la documentación correspondiente con la finalidad de que se proceda a la evaluación de las diferencias en la recepción de carga, en cuya instancia corresponde la presentación de descargos; consecuentemente, corresponde que el mencionado procedimiento sea cumplido previamente a la calificación de la conducta como contrabando contravencional, prevista en el art. 181-b) de la L. N° 2492, por lo que al existir un vicio de anulabilidad se causó indefensión y se vulneró el debido proceso del sujeto pasivo en el acta de intervención contravencional.

Finalmente, respecto a la supuesta vulneración al derecho y garantía del debido proceso en su elemento congruencia y del derecho a la defensa, manifiesta que al no ser un punto impugnado en recurso jerárquico no corresponde dar respuesta ha dicho aspecto, citando la S.C. Plurinacional N° 0824/2012 de 20 de agosto.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

Presentadas la réplica vía fax (fs. 65 a 68) y en original de fs. 73 a 75, mediante la cual el demandante reitera sus argumentos contenidos en la demanda contenciosa administrativa, y la dúplica cursante de fs. 78-79 vta., en la que la Autoridad General de Impugnación Tributaria únicamente indica este extremo.

III. Intervención del tercero interesado.

Por providencia que cursa a fs. 38, se dispuso se libre provisión citatoria a efectos de notificar con la demanda y los demás actuados procesales, al tercero interesado Agencia Despachante de Aduana TAMENGO S.R.L., actuado procesal que fue cumplido conforme la diligencia de notificación cursante a fs. 95; sin embargo, el tercero interesado no se apersonó ante este tribunal, no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 97 se decretó "autos para sentencia".

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en el anexo de antecedentes administrativos, se evidencia que:

Mediante Nota AN-UFIZR-NC-N° 398/2011 de 13 de diciembre, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, comunicó a la Agencia Despachante TAMENGO/ TUMPAR Ltda./ Zona Franca Comercial e Industrial ZOFRAMAQ, que la DUI 2011/734/C-3245, fue seleccionada para control diferido inmediato, solicitando su entrega inmediata, con los correspondientes documentos de respaldo en originales. Documentación que fue remitida mediante Nota N° 101/2011 de 14 de diciembre.

Seguidamente la administración aduanera, emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI – 028/2012 de 28 de marzo, presumiendo que los sindicados incurrieron en la comisión de contrabando, considerando que el monto de los tributos correspondiente a la mercancía es inferior a 50.000.- UFV's, debe ser considerada como contravención tributaria, de conformidad a lo dispuesto por el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492, otorgando al operador el plazo de tres días hábiles a partir de su notificación con el acta referida, para la presentación de los correspondientes descargos.

Luego, por escrito de 10 de abril de 2012, Antonio Francisco Rocha Gallardo en representación de la Agencia Despachante de Aduana TAMENGO S.R.L., presentó los descargos y justificaciones al Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI – 028/2012, manifestando que la administración aduanera no consideró la certificación emitida por Ipiranga Asfaltos S.A., que demuestra la buena fe del importador y el despachante, no configurando la acción del importador ninguna de las causales de contrabando, previstas en el Código Tributario.

Así, la administración aduanera, emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS – 0134/2012 de 10 de septiembre, por la cual resolvió declarar probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando, imputada contra Carlos Alberto Parejas Moreno y Humberto Gerardo Lima Melgar, como representantes legales de la Empresa TUMPAR Ltda.; Antonio Franco Rocha Gallardo, representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo; y, Jackeline Severich Pitto, representante legal de ZOFRAMAQ, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI – 028/2012.

Contra dicha resolución sancionatoria, por memorial de 22 de febrero de 2013, subsanado por escrito de 13 de marzo del mismo año, Antonio Francisco Rocha Gallardo en representación de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo S.R.L., interpuso recurso de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0532/2013 de 24 de junio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que dispuso confirmar la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS – 0134/2012.

La referida resolución de alzada, fue objeto de recurso jerárquico por parte de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo S.R.L., el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013 de 30 de septiembre, que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0532/2013, anulando obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI – 028/2012, ya que al existir diferencias entre la

mercancía recibida por el Concesionario de Zona Franca y la información consignada en el manifiesto internacional de carga, previo a calificar la conducta de la referida Agencia Despachante de Aduana, debe dar cumplimiento al procedimiento establecido en los sub num. 1.5 y 1.6 num. 1, literal B del Procedimiento para el Régimen Especial de Zonas Francas aprobado con Resolución de Directorio RD 01-002-10.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe determinar: 1) si la conducta del importador se adecua de forma correcta a la comisión de la contravención tributaria de contrabando, por lo que el procedimiento llevado por la administración aduanera se encontraría conforme a derecho; y 2) si la autoridad demandada vulneró el debido proceso en su elemento de la congruencia al sustentar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013, sobre cuestiones no planteadas por el recurrente en su recurso jerárquico.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del C.P.C., establece que: “el proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, corresponde puntualizar, en atención a la controversia planteada, que el debido proceso se constituye en una garantía constitucional, consagrada en el art. 115 de la C.P.E., garantía que protege al ciudadano de la arbitrariedad y que implica que el procedimiento debe permitir la defensa en las mejores condiciones, para lo que constituyen herramientas indispensables, un procedimiento preestablecido y las comunicaciones necesarias para estar a derecho, materializando otros principios procesales como los de igualdad ante la ley e igualdad probatoria, garantizando que los litigantes tengan las mismas oportunidades para hacer valer sus argumentos y lograr un resultado procesal justo.

Ahora bien, la entidad demandante cuestiona la validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013 de 30 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque considera que la calificación de la conducta de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo S.R.L., se adecúa a la contravención tributaria de Contrabando, por lo que el procedimiento llevado por la administración aduanera se encontraría conforme a derecho, siendo la resolución impugnada atentatoria del debido proceso en su elemento de congruencia, al sustentarse sobre cuestiones no planteadas.

Por su parte, la autoridad demandada negó dichas acusaciones y afirmó que al existir diferencias entre la mercancía recibida por el Concesionario de Zona Franca y la información consignada en el manifiesto internacional de carga, previo a calificar la conducta de la referida Agencia Despachante de Aduana, debe dar cumplimiento al procedimiento establecido en los sub num. 1.5 y 1.6 num. 1, literal B del Procedimiento para el Régimen Especial de Zonas Francas aprobado con Resolución de Directorio RD 01-002-10.

De antecedentes y del análisis realizado se tiene que, en la Resolución Jerárquica impugnada, determinó anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0532/2013, anulando obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-UFIZR-AI-028/2012, señalando que de acuerdo al MIC/DTA, éste describe mercancía distinta a la efectivamente recepcionada por ZOFRAMAQ, indicando que el art. 22-g) del D.S. N° 470 de 7 de abril de 2010, establece que el Concesionario de Zona Franca tiene como obligación informar de manera inmediata a la administración aduanera las diferencias entre la declaración de mercancías, el manifiesto de carga y las mercancías efectivamente recibidas, disposición que guarda relación con lo establecido en la Resolución de Directorio RD 01-002-10, indicando textualmente en la página 20 de 22 de la resolución jerárquica impugnada que: “...no existe evidencia de que el Concesionario de Zona Franca ante las diferencias entre la mercancía efectivamente recepcionada y la consignada en el manifiesto internacional de carga hubiera dado aviso a la administración aduanera...”; es decir, que la propia autoridad demandada reconoce la ausencia de constancia que permita evidenciar que el Concesionario de Zona Franca -en su momento- haya informado a la administración aduanera las diferencias entre la declaración de mercancías, el manifiesto de carga y las mercancías efectivamente recibidas.

Al respecto, la Resolución de Directorio RD 01-002-10 de 5 de agosto de 2010, en el Literal A, sub num. 5.1, inc. e), dispone que: “En caso de existir diferencias, los concesionarios informarán de manera inmediata a la administración aduanera las diferencias entre la Planilla de Ingreso, el manifiesto de carga y las mercancías efectivamente recibidas”; más adelante la misma Resolución de Directorio, en el Literal B, num. 1, sub num. 1.5, punto 1.5.2., ordena que: “Remite a la administración de aduana los documentos correspondientes al transportador

cuando se presenten los siguientes casos: Cuando existan diferencias entre la mercancía recepcionada por el concesionario y la información consignada en el manifiesto internacional de carga, planilla de ingreso y documentos anexos, independientemente del modo de transporte”.

A su vez, el D.S. N° 470 de 7 de abril de 2010, Reglamento de Régimen Especial de Zonas Francas, en el inc. g) de su art. 22, dispone: “(Obligaciones de los concesionarios) Los concesionarios de las zonas francas tendrán las siguientes obligaciones: g. Informar de manera inmediata a la administración aduanera las diferencias entre la declaración de mercancías, el manifiesto de carga y las mercancías efectivamente recibidas, reexpedidas o destinadas a otro régimen aduanero, así como los faltantes y sobrantes de mercancías que conociere como resultado del control a las operaciones de los usuario”.

De la normativa glosada precedentemente, podemos advertir que en caso de existir diferencias entre la mercancía efectivamente recepcionada y la consignada en el manifiesto de carga, es obligación del Concesionario de Zona Franca, dar aviso inmediato a la administración aduanera de dichas diferencias, con la finalidad de que se proceda a la evaluación de las diferencias en la recepción de carga, en cuya instancia corresponde la presentación de descargos, lo que no ocurrió en el caso de autos, como la propia Autoridad General de Impugnación Tributaria advierte en la resolución jerárquica impugnada, pues ZOFRAMAQ, incumplió dicho deber, al no informar de manera inmediata a la administración aduanera de la recepción de 63 unidades de turriles Betuflex 60/85 con un peso de 195 kgs. cada unidad, de origen Brasil, mismas que no cuentan con documentación de soporte que respalde su legal internación al territorio nacional, aspectos conocidos por la administración aduanera como resultado del control diferido inmediato; es decir, proviene de una fiscalización inmediata posterior al Despacho Aduanero, por lo que no se advierte que la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, hubiese vulnerado el debido proceso y el derecho a la defensa, en contra de la Agencia Despachante de Aduana Tamengo S.R.L., ya que fue el Concesionario de Zona Franca quien no dio cumplimiento al procedimiento establecido en el art. 22-g) del D.S. N° 470 y la Resolución de Directorio RD 01-002-10, pretendiendo atribuir dicho incumplimiento a la administración aduanera.

V.3. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013 de 30 de septiembre, no fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa, que vulnera el principio a la seguridad jurídica, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde revocar la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de 31 a 35 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, representada por Jesús Salvador Vargas Cruz y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1799/2013 de 30 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0532/2013 de 24 de junio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz y su auto de rectificación y/o aclaración.

No suscribe la magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán, el magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



245

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

I. VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 23 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre (fs. 2 a 19), el memorial de contestación de fs. 53 a 56, la réplica de fs. 69 vta., la dúplica

de fs. 89 y vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 62-63 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

II. Contenido de la demanda.

Que la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersonó por memorial de fs. 20 a 23 vta., manifestando que la administración tributaria, fue notificada el 19 de septiembre de 2013 con la resolución Jerárquico AGIT-RJ 1678/2013 emitida el 17 de septiembre, emergente del recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, que impugnó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0707/2013 de 17 de junio, dictada dentro el recurso de alzada, por el cual impugnó la R.D. N° 17-0061-2013 de 18 de febrero, en mérito a los arts. 131 y 147 del Cód. Trib., art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, arts. 778 y ss., del Cód. Civ., aplicables en materia tributaria por el art. 74-2 de la L. N° 2492 CTB., parág. I del art. 10 de la L. N° 212, interpone la demanda contenciosa administrativa en tiempo hábil y oportuno.

1.- Indica que la administración tributaria, mediante Orden de Verificación N° 0012OVI05468 Form. 7520 de 17/05/2012, notificada el 28/05/2012 al contribuyente Comercializadora de Minerales Viacha S.A., dando inicio a la verificación del crédito fiscal IVA, correspondiente a los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, en la cual se hace conocer que será sujeto a procedimiento de determinación.

2.- La determinación fue realizada conforme a la documentación presentada por el contribuyente e información extractada del sistema SIRAT II de acuerdo con el parág. I del art. 43 de la L. N° 2492, mediante CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/2939/12 de 16/11/12, estableció que el contribuyente no cumplió con sus obligaciones de acuerdo a ley, emitiéndose la Vista de Cargo N° 32-0356-2012 (CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/VC/388/12) de 26/11/2012 y notificada el 28 de noviembre de 2012, dándose a conocer la deuda tributaria de UFV's 103.000, equivalente a 184.730 al 26/11/2012.

3.- El 18 de febrero de 2013, se emitió la R.D. N° 17-0061-2013, confirmándose la deuda tributaria determinada en la Vista de Cargo N° 32-0356-2012, por cuanto el sujeto pasivo no habría presentado ningún descargo. Por lo que el contribuyente interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-0061-2013, en el que al haberse resuelto por la ARIT, se dejó sin efecto el tributo omitido de Bs 457.-, más intereses y sanción por omisión de pago del IVA del periodo fiscal julio/2010.

4.- El 9 de julio de 2013, Comercializadora de Minerales SA, y la administración tributaria interpusieron recurso jerárquico contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 0707/2013, como resultado se emitió la Resolución AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre, que dispuso anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0707/2013 de 17 de junio.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La entidad actora señala que, la Autoridad de Impugnación Tributaria, anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo N° 32-0356-2012 de 26 de noviembre de 2012, lo cual lesiona los derechos de la administración tributaria, toda vez que considera de manera errada los datos del proceso, violando la Constitución Política del Estado y la normativa tributaria aplicable conforme a los argumentos de hecho y de derecho.

Transcribió los acápites, VIII, IX y X, de la resolución AGIT RJ 1678/2013, para luego señalar que corresponde tener presente que la administración tributaria en la R.D. N° 17-0061-2013, depuró las Notas Fiscales Nos. 65,67, 214, 216, 385, 168, 229, 267, 331, 203, 723, 217, 218, 393, 60, 2070, 1887, 204, 1, 2, 3, 151, 1795, 12, 1893, 398, 208, 2594, 2596, 2597, 437, 4, 154, 156 y 35, porque no contaban con los medios de pago suficientes y probatorios que permitan verificar las transacciones con los proveedores conforme observación.

1.- Refiere que depuró el crédito fiscal por compras de las Notas Fiscales Nos. 3160, 2230 y 4842 que no corresponden a su actividad conforme a observación. B.2) Asimismo depuró la nota fiscal N° 207 emitida a un NIT que no le corresponde al contribuyente según observación. B.3) Depuró las Notas Fiscales Nos. 489 y 491 que no consignan el importe total según observación. B.4) Depuró las Notas Fiscales Nos. 1 y 1545 no registradas en el libro de ventas de los respectivos proveedores y B.5) Depuró la Nota Fiscal N° 442 por que no fue dosificada por la administración tributaria según, observaciones detalladas (en el anexo 1) que forma parte de la resolución determinativa impugnada, contraviniendo lo previsto por el art. 8 de la L. N° 843, art. 8 del D.S. N° 21530 y art. 41 de la R.N.D N° 10-0016-07 y art. 70 de la L. N° 2492.

2.- De acuerdo al Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/3439/12 de 31/12/2012 del departamento de fiscalización, indicó que el contribuyente no presentó descargos a la Vista de Cargo N° 32-0356-2012, ratificándose depuraciones en la R.D. N° 17-0061-2013, la ARIT, en la resolución de alzada, resolvió confirmar la resolución determinativa impugnada, en ese sentido refiere que las facturas observadas no pueden generar crédito fiscal por no cumplir con lo previsto en el art. 70 de la L. N° 2492, art. 41 y 43 de la RND. N° 10.0016.07, extremo que no fue valorado por la AGIT, vulnerando el debido proceso en su elemento congruencia, por cuanto solo se pronunció sobre los puntos impugnados por el sujeto pasivo y no ingresó a temas de fondo, demostrando parcialización por parte de la AGIT.

3.- Respecto a falta de impuesto omitido por la inexistencia de compensación entre el crédito fiscal y el débito fiscal, la AGIT no tomó en cuenta que al presentar y declarar facturas invalidadas en el libro de compras IVA por los periodos fiscales julio a septiembre 2010 y declararlas en el Form. 210, se generó saldo a favor, que si bien no se compensa con el débito fiscal IVA (ventas locales), el contribuyente se beneficia con el saldo de crédito fiscal IVA del periodo observado arrastrando saldo a favor de periodos posteriores.

4.- Finalmente, respecto a que la AGIT da la posibilidad de presentar una rectificatoria de la declaración jurada presentada por el contribuyente, indica que la AGIT aplica una normativa equivocada, toda vez que el art. 104 de la L. N° 2492, referido al proceso de fiscalización iniciado con orden de fiscalización; evidenciándose en antecedentes que la administración tributaria el 17/05/2012 emitió Orden de Verificación N° 0012OVI05468, que dio inicio a la verificación del alcance al IVA del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, consecuentemente no puede aplicarse dicha normativa, puesto que la orden de verificación y la orden de fiscalización no tendrían el mismo alcance conforme el art. 29 del D.S. N° 27310.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se emita sentencia declarando probada la demanda contenciosa administrativa en todas sus partes y en consecuencia se revoque la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Comercializadora de Minerales Viacha S.A., en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 53 a 56, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 51) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda contenciosa tributario se sujetan a los mismos del recurso jerárquico, por lo que cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que los argumentos expuestos en la demanda contenciosa administrativa no desvirtúa los fundamentos expuestos por la AGIT., por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de manera oficiosa.

Transcribe el punto IV.4.1 de la resolución jerárquica impugnada en relación a que el sujeto pasivo planteó su recurso jerárquico tanto en aspectos de forma como de fondo....." Bajo ese contexto la instancia jerárquica señaló referente a los vicios de procedimiento de determinación, referido al incumplimiento de requisitos en la emisión de la Vista de Cargo N° 32-0356-2012, la misma presenta imprecisiones en la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria, al establecer el impuesto omitido, asume que las compras observadas que generaron un crédito fiscal, originaron un impuesto omitido, sin considerar la declaración jurada presentada por sujeto pasivo en los periodos de julio a septiembre de 2010, únicamente registra el crédito fiscal generado en compras computadas en el citado periodo y no declaró ventas en el mercado interno (débito fiscal), sobre las cuales hubiera compensado las compras (crédito fiscal) observadas, para determinar una deuda a favor del fisco o un saldo a favor del contribuyente para el periodo siguiente.

Con el fin de establecer si evidentemente existió impuesto omitido, la administración tributaria debió establecer la existencia de un débito fiscal que hubiera sido compensado con un crédito fiscal del periodo que corresponde, situación que no ocurrió. Por lo que la administración tributaria al evidenciar defectos advertidos en el crédito fiscal IVA, declarado por el sujeto pasivo en la declaración jurada de los periodos de julio a septiembre de 2010, debió considerar el requerir al sujeto pasivo la presentación de una declaración jurada que subsane dicho defecto conforme dispone el parág. III del art. 104 de la L. N° 2492.

Por ello, la resolución determinativa emitida sobre la base de la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contendría los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustente la decisión del SIN; de igual forma las especificaciones de la deuda tributaria, fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar expuesta en la vista de cargo, por lo que ambos actos se encontrarían viciados de nulidad conforme previene el art. 96 parág. III y 99 parág. II de la L. N° 2492.

II.4. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la administración tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 69 y vta., en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 70, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 89 y vta., en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 90, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Así también, la Procuraduría General del Estado, a través de su representante legal, presentó el memorial de apersonamiento e intervención negativa a la demanda que cursa de fs. 62-63 vta., providenciándose a fs. 64, que lo expuesto se considerará a momento de pronunciar resolución.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere

ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 28 de mayo de 2012, la administración tributaria notificó al representante legal de CMV SA., con la Orden de Verificación N° 00122OVI05468 a objeto de revisar los hechos, correspondientes al IVA derivados de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas y detalladas en el anexo adjunto, por los periodos julio, agosto y septiembre de 2010; solicitando la presentación de documentación en original consistente en: declaraciones juradas, libros de compras, facturas de compras originales (fs. 4 a 6 anexo 2 antecedentes administrativos).

III.2.- El 31 de mayo de 2012, Comercializadora de Minerales SA, mediante Nota CITE: CMV-100/12, solicitó prórroga de 5 días adicionales para la presentación de los documentos solicitados, la cual fue aceptada por la administración tributaria mediante Auto N° 25-0077-2012 de 4 de junio (fs. 8-9 anexo 2).

III.3.- Que el 8 de junio de 2012, Comercializadora de Minerales Viacha SA., presentó la documentación solicitada en la orden de verificación, según acta de recepción de documentos (fs. 10 a 14 anexo 2).

III.4.- El 23 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 53874, 53875 y 53876; estableciendo que la Comercializadora de Minerales Viacha SA. registró incorrectamente el N° de Autorización de las Facturas Nos. 330, 10588, 10762, 352, 386, 408, 440, 502, 36, 5595, 5631, 325, 328, 2979, 648, 487 y 490 del periodo julio de 2010; del periodo agosto de 2010 son: 1047, 20585, 6286, 559,586, 4112, 4114, 5696, 329, 330, 331, 332 y 495 y del periodo septiembre de 2010: 9297, 4285,769, 839, 77, 4171, 334, 335, 3005, 499 y 500, aplicando la multa de 1.500 UFV para cada periodo, conforme el sub num. 3.2 del anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07 (fs. 15 a 17 anexo 2).

III.5.- El 26 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió el informe Final CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/2939/2012, el cual establece que efectuado el análisis y revisión de la documentación presentada por Comercializadora de Minerales Viacha SA., de los periodos Julio, agosto y septiembre de 2010, estableció la deuda tributaria que asciende a Bs 184.730 equivalente a 103.000 UFV, correspondiente a tributo omitido actualizado, intereses, sanción por conducta y la multa por incumplimiento de deberes formales y finalmente recomienda la emisión de la vista de cargo (fs. 607 a 612 anexo 5).

III.6.- El 28 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó CMV. SA. con la Vista de Cargo N° 32-0356-2012, determinando un adeudo a favor del Fisco de 103.000 UFV equivalente a Bs 184.730, por los periodos julio, agosto y septiembre de 2010; importe que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanción, por la conducta y la multa por incumplimiento de deberes formales; (fs. 613 a 624 anexo 5.).

III.7.- El 31 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió el informe en conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/PPD/INF/3439/2012, indicando que concluido el plazo otorgado por la vista de cargo, Comercializadora de Minerales Viacha SA., no canceló el importe determinado y tampoco presentó documentación de descargo que desvirtúen las observaciones; por lo que ratifica la determinación efectuada en la Vista de Cargo N° 32-0356-2012 y recomienda la emisión de la resolución determinativa (fs. 643-646 anexo 5).

III.8.- El 25 de febrero de 2013, la administración tributaria notificó personalmente al representante legal de la Comercializadora de Minerales Viacha SA., con la R.D. N° 17-0061-2013, la cual resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, por IVA de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, estableciendo una deuda tributaria de Bs 188.571 equivalente a 104.069 UFV, que incluye tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales (fs. 651 a 658 anexo 5).

III.9.- Comercializadora de Minerales Viacha SA., representada legalmente por Alberto Gerardo Bleichner, mediante memorial de (fs. 37 a 55 del anexo 1), interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-0061-2013 de 18 de febrero, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0707/2013 de 17 de junio (fs. 133 a 150 y vta. anexo 1), que resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 17-0061-2013, emitida por la administración tributaria.

III.10.- Esta resolución de alzada, dio lugar a que la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial de (fs. 154 a 156 vta. del anexo 1) y Comercializadora de Minerales Viacha SA., de (fs. 158 a 179 anexo1) respectivamente, interpongan recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre (fs. 259 a 276 anexo 1), que anula la Resolución ARIT-LPZ/RA 0707/2013 de 17 de junio, emitida por la Autoridad de Regional de Impugnaciones de La Paz, en consecuencia anula actuados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto hasta la Vista de Cargo N° 32-0365-12 de 26 de noviembre de 2012, emitida por la administración tributaria.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, obró correctamente al disponer por Resolución AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre, anular obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N° 32-0356-2012 de 26 de noviembre.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, y de la compulsa de los datos procesales como la resolución administrativa impugnada y los antecedentes administrativos venidos a este tribunal, se establecen los siguientes extremos:

Corresponde precisar que el Estado otorga a la administración pública la potestad de imponer sanciones a los ciudadanos que pudieran transgredir los deberes jurídicos que las normas les imponen, pero dicha potestad está supeditada al estricto cumplimiento de garantías constitucionales, procesales, judiciales y jurisdiccionales, entre estas el debido proceso en sus elementos de presunción de inocencia, derecho a la defensa, derecho a un proceso previo a la sanción, a presentar prueba, derecho a la motivación y congruencia. En ese sentido, la administración no debe proceder por puro arbitrio, sino que debe cumplir determinadas condiciones, observando las garantías constitucionales antes señaladas, por ello, se ha establecido que el debido proceso debe ser observado no solo en su faceta vertical, sino horizontal, ósea en la vía judicial, como también en el ámbito administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad.

En respuesta al primer punto respecto de la depuración de facturas, las observaciones de las notas fiscales depuradas, a criterio de la administración tributaria, se debió a que los medios de pago presentados no fueron suficientes para sustentar la transacción efectuada por el proveedor reflejado en el inc. B) de las facturas Nos. 65, 67, 214, 216, 385, 168, 229, 267, 231, 203, 723, 217, 218, 393, 60, 2070, 1887, 204, 1, 2, 3, 4, 151, 1795, 12, 1893, 398, 208, 2594, 2597, 25437, 154, 156 y 35, conforme evidencia (a fs. 25 a 596 anexo 2,3 y 4), se observa que durante el proceso de verificación el contribuyente presentó recibos en el que registra "pagado a" "concepto" y los detalles de movimiento-información básica; sin embargo toda vez que el art. 37 y 44 del Cód. Com., prevé que solo constituyen registros auxiliares que no están acompañados de sus registros, es decir, libros diarios y mayores, por lo que los recibos adjuntados por el contribuyente no desvirtúan los cargos efectuados por la administración tributaria. Por otra parte, se observa que no se aclara la firma del cobrador, tampoco consigna el número de factura que corresponda al pago, solo se tratan de documentos de uso interno de la empresa, sin validez, por cuanto no consigna el número correlativo de control y en otros, no se identifica el nombre y la cédula de identidad del proveedor; en consecuencia, no existe evidencia contable que demuestre los medios de pago de las transacciones por los servicios de transporte de minerales, así como de las facturas por compra de lubricantes y servicios de asesoramiento legal, documentación que debió ser respaldada mediante contratos, cheques bancarios, más aun tratándose de una empresa comercializadora de minerales. B1) En relación a que la administración tributaria depuró el crédito fiscal por compras de las notas fiscales Nos. 3160, 2230 y 4842, por cuanto las mismas corresponden al pago de derechos académicos por concepto de actividades de capacitación a los hijos de Sergio Romo, conforme a lo establecido en el último párrafo del D.S. N° 24051 y si la norma declara como gasto deducible estos gastos de capacitación, la administración tributaria no estableció el porqué de la depuración de este crédito fiscal válido, asimismo depuraron la factura N° 4842, por conceptos de colchón, somier, bases metálicas, los mismos que se compraron para el Jefe de Planta de Tupiza para que pueda vivir en el campamento de la empresa, con el propósito de que cumpla sus funciones con normalidad.

B2) La nota fiscal emitida a un NIT que no le correspondía al contribuyente (depurada), se observa que la administración tributaria depura la factura N° 207, la misma que señala un error en la consignación del NIT 14693824 siendo el correcto 146938024; sin embargo según el reporte emitido por el cruce realizado a través del SIRAT, determina que la factura está declarada, dosificada y acreditada a nombre de Comercializadora de Minerales Viacha SA, no existe otro contribuyente con el mismo nombre, de lo que se advierte que se trata de un error en la emisión de la factura, lo que no desvirtúa la operación realizada. B3) En relación a la depuración de las facturas 489 y 491, emitidas por el proveedor Santos Rufino Aliaga, se constata que son por servicios de transporte, servicio válido y relacionado con la actividad de la empresa, conforme el reporte emitido por el cruce realizado por el SIRAT, que determina que la factura está declarada, dosificada y acreditada a nombre de la empresa, por lo que no desvirtúa lo dispuesto en el art. 41 de la RND 10-0016-07, que establece cuales son los requisitos que debe cumplir las facturas para que sean válidas en la acreditación del IVA.

B4) Sobre la Nota fiscal que no registra en el libro de ventas del proveedor, correspondiente a la factura N° 1 y 1545, se verifica que el proveedor no informa sus servicios en el libro de ventas y realiza sus declaraciones juradas de manera irregular, si bien es cierto que el contribuyente no presentó ninguna documentación de las facturas Nos. 1 y 1545; (fs. 25 a 31, 44 a 49), estos no desvirtúan los cargos efectuados por la administración tributaria conforme a los arts. 37 y 44 del Cód. Com.

B5) Respecto la depuración de la Factura N° 442, emitida por venta de muebles Dragón de Oro de: Fredy Zenon Calani Poma por Bs 2.600.-, por concepto de compra de sillas estéticas, sillón, mesas y estantes de (fs. 584 a 590), se evidencia que la factura por la adquisición de un equipo de computación no fue dosificada por la administración tributaria, en este sentido al no cumplir su habilitación, dosificación o autorización por el SIN, como condición expresa de generar crédito fiscal válido para el IVA, concluyéndose que algunas facturas fueron depuradas de manera ilegal por parte de la administración tributaria, en ese sentido, no se evidencia violación al debido proceso en su elemento congruencia por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, como aduce la parte demandante, al contrario es velando este principio constitucional por el cual se anula obrados hasta el vicio más antiguo, por cuanto el cumplimiento del derecho al debido proceso tiene por objeto garantizar la justicia, a un trato justo y equitativo y obtener una resolución en la que todos los puntos sean debidamente valorados y respondidos, motivada, congruente y fundada en derecho, además es un principio general, en materia de procedimiento, por estar

directamente relacionado con el debido proceso y el derecho de defensa, que exista la debida coherencia, entre lo pedido y lo resuelto. Es decir, que las instancias administrativas deben resolver todos los aspectos expuestos conforme a su competencia sin resolver más allá de lo pedido. En estos casos, cuando se alega la vulneración del debido proceso por falta de congruencia en la motivación se debe analizar si la falta de pronunciamiento o el pronunciamiento que va más allá de su competencia es de tal importancia, que sea determinante en la decisión a adoptar y siempre y cuando tal exceso resulte en la imposibilidad de ejercer, de manera real y efectiva el derecho a la defensa, lo que no aconteció en el caso en estudio, constatándose que la Resolución AGIT-1678/2013, es congruente.

En respuesta al segundo, tercer y cuarto punto, en cuanto a que la AGIT, no consideró los descargos a la vista de cargo, compensación entre crédito y débito fiscal y la rectificatoria de la declaración jurada: Se observa que el contribuyente acumuló crédito fiscal inválido, sin embargo, se debe precisar que la L. N° 2492 art. 100 establece que la administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, podrá: 1 exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

Verificada la R.D. N° 17-0016-2013 de 21 de enero, la administración tributaria en uso de sus atribuciones conferidas por los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492 y arts. 29,32 y 33 del D.S. N° 27310, mediante Orden de Verificación N° 0012OVI05468, Operativo 820 (F-7520), dio inicio al operativo específico crédito fiscal del IVA derivado de la verificación de crédito fiscal de julio, agosto, septiembre de 2010, notificación que dio a conocer que será sujeto de procedimiento a determinación, seguidamente se emitió la Vista de Cargo N° 32-0356-2012, con la recomendación al contribuyente que al no cancelar el importe determinado y no presentar documentación de descargo que desvirtuó las observaciones se ratificará la determinación efectuada.

La "resolución determinativa, refiere que efectuada la revisión de las facturas observadas conforme al detalle en las observaciones. B) Nota fiscal depurada, debido a que los medios de pago no son suficientes. C) Nota fiscal depurada, no corresponde a la actividad gravadas por el contribuyente. D) Nota fiscal emitida a un NIT que no corresponde al contribuyente. E) Nota fiscal que no consigna el importe total de la factura. F) Nota fiscal no registra en el libro de ventas del proveedor. G) Nota fiscal no dosificada por la administración tributaria, por lo que al haberse evidenciado la aprobación indebida de crédito fiscal por negligencia, imprudencia y/o impericia del contribuyente se estableció el pago menor del IVA por los periodos fiscales Julio, agosto y septiembre de 2010, configurando la conducta del contribuyente como contravención de "Emisión de pago" sancionada por el art. 165 de la L. N° 2492, otorgando una sanción como multa por incumplimiento a deberes formales, intimándole a que deposite 104.069.- UFV's, monto que incluye tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales".

Conforme a procedimiento existen aspectos tanto de forma como de fondo, por lo cual previamente se debe analizar los vicios de forma, antes de ingresar al análisis de las cuestiones de fondo, sorprendiendo los fundamentos de la administración tributaria, por cuanto se pretende que se ingrese a fondo aun existiendo vicios formales que deben ser subsanados.

En lo que respecta a la nulidad de los actos administrativos determinada por la Resolución AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre, por cuanto en la resolución determinativa emitida sobre la base preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contendría los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustente la decisión de la administración tributaria, por cuanto éstas deben circunscribirse en su análisis de procedencia en el marco normativo, el procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación.

Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J., que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

Art. 35 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, cuyo tenor dispone: "I. Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: a) Los que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio; b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, e) Cualquier otro establecido expresamente por ley".

A mayor abundamiento el art. 55 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo acoge el principio de trascendencia al señalar: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas."

En el caso en estudio, la instancia Jerárquica señaló respecto a los vicios de proceso en la Resolución AGIT-RJ 1678/2013 de 17 de septiembre, que determinó, carencia de cumplimiento de requisitos en la emisión de la Vista de Cargo N° 32-0356-2012 N° 32-0456-12 de 26/11/2012 (fs. 613 a 617), manifestando que si bien la misma expone los requisitos previstos por el art. 18 del D.S. N° 27310, se observa que presenta imprecisiones en cuanto a la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria, toda vez que para establecer el impuesto

omitido asume que las compras observadas que generaron el crédito fiscal, originaron un impuesto omitido, sin considerar que la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo en los periodos julio a septiembre de 2010, únicamente registra el crédito fiscal generado en compras computadas en el citado periodo y no declaró las ventas en el mercado interno (débito fiscal), sobre las cuales hubiera compensado las compras (crédito fiscal) observadas, para determinar la deuda tributaria a favor del fisco o un saldo a favor del contribuyente para el siguiente periodo; más aun siendo que el objeto de la verificación refiere sobre gastos (compras) que genera el crédito fiscal IVA, nuestra legislación tributaria, en los arts. 7, 8 y 10 de la L. N° 843, dispone que para la determinación del IVA se aplica la alícuota del impuesto primero sobre las ventas y luego sobre las compras estableciendo el débito, de esta forma y el crédito fiscal IVA, siendo que en la liquidación del IVA, el impuesto soportado debe compensarse con el impuesto repercutido, que a partir de una operación de sustracción se obtiene que al saldo definitivo del impuesto que puede ser a favor del fisco o del contribuyente, responde a la técnica denominada como método de sustracción, base financiera, impuesto contra impuesto e impuesto por dentro; por lo que a fin de establecer si evidentemente existió impuesto omitido, la administración tributaria debió establecer la existencia de un débito fiscal (ventas) que hubiera sido compensado (restado) con un crédito fiscal (compras) del periodo correspondiente a las facturas observadas, situación que para el establecimiento del impuesto omitido en el caso presente no ocurrió.

Por otra parte, en lo referente a que la administración tributaria, de acuerdo a lo señalado por el parág. II del art. 104 de la L. N° 2492, al evidenciar los defectos en el crédito fiscal IVA declarado por el sujeto pasivo en la declaración jurada, en los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, debió considerar la posibilidad de requerir al sujeto pasivo la presentación de una declaración jurada que subsane ese defecto, sin embargo la administración tributaria no lo hizo, teniendo las facultades previstas por el artículo aludido, en ese sentido tampoco resulta evidente lo manifestado por la Institución actora, que refiere que se aplicó la normativa incorrecta.

Finalmente resulta indudable que la R.D. N° 17-0061-2013 de 18 de febrero, fue emitida sobre la base de la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la Vista de Cargo N° 32-0356-2012 de 26 de noviembre, sin embargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustente la decisión de la administración tributaria; de igual manera se constata que las especificaciones de la deuda tributaria, no fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la vista de cargo, por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad conforme dispone los arts. 96 parág. II y 99 parág. II de la L. N° 2492. En tal sentido al evidenciar la imprecisión en la forma de la determinación y el origen de la deuda tributaria expuesto en la vista de cargo; se constató un vicio de nulidad que fue establecida por la resolución jerárquica, siendo necesario sanear procedimiento, disponiendo la anulación de obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, a fin de que la administración tributaria exponga de forma precisa la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria para los periodos julio, agosto, septiembre de 2010, por lo que la aplicación del art. 36 de la L. N° 2341 del Procedimiento Administrativo, aplicada supletoriamente por disposición del parág. I del art. 74 de la L. N° 2492, es adecuada al caso de autos por cuanto el defecto de forma determina la anulabilidad cuando el acto carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o da lugar a la indefensión de los interesados, norma concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos de la institución demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la resolución jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 23 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en su condición de Gerente Distrital La Paz a.i., del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1678/2013 de 17 de septiembre.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



246

Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 12 a 14 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01585/2013 de 27 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 14, la contestación de fs. 20 a 22 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 37 a 38 y 42 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la resolución administrativa de presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0481-13 de 30 de agosto, Grover Castelo Miranda en representación de la Gerencia Distrital Chuquisaca Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01585/2013 de 27 de agosto, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la administración tributaria Chuquisaca, generó auto inicial de sumario contravencional al contribuyente Inversiones Jana S.A. por no registrar notas fiscales en su libro de ventas del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a la gestión 2008, correspondiendo una sanción de 1.500 UFV por incumplimiento a deber formal y notificado el 5 de diciembre de 2012, otorgándosele plazo de 20 días para la presentación de pruebas de descargo, que no fue asumida por el contribuyente.

Posteriormente, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-007-13 de 7 de enero de 2013, acto definitivo que confirmó la imposición de la multa de 1.500 UFV. Dicha sanción fue objeto de impugnación ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), quien revocó totalmente la resolución sancionatoria; contra la cual el SIN Chuquisaca interpuso recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- 01585/2013 de 27 de agosto, confirmando la revocatoria dispuesta en la alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la resolución jerárquica se basó en que la contravención atribuida al contribuyente Inversiones Jana S.A., no se encuentra tipificada por ley y no cumple con la exigencia previa del tipo contravencional correspondiente, por lo que considera que la resolución emitida por la AGIT está viciada de nulidad.

Por otra parte, indica que a tiempo de plantear el recurso jerárquico hizo notar la presentación de la figura de la tipificación abierta, reconocida por el sistema tributario y la doctrina, la cual establece que las contravenciones tributarias deben ser desarrolladas a través de normativa específica.

Manifiesta que las disposiciones tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, señalan que los incumplimientos a deberes formales constituyen contravenciones tributarias y serán sancionados con multa que irá de 50 UFV a 5.000 UFV y la sanción para cada una conductas contraventoras se establece en esos límites mediante norma reglamentaria; en el caso la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-00037-07 de 14 de diciembre, que establece en su anexo A) 3.2, que quien no registre los libros de compra y venta IVA, será sancionado con multa de 1.500 UFV, asimismo, indica que la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo, en su art. 46-II, 2-e) establece; que los contribuyentes deben consignar el número de autorización de la factura en su libro de ventas.

Con esa base, refiere que nuestra legislación tributaria en el caso de contravenciones tributarias e incumplimiento de deberes formales adoptó la figura jurídica de la tipificación abierta; ello implica que es una norma general la que da pie a que sea la normativa específica la que establezca los distintos deberes formales, así como la aplicación de sanciones; afirma que en el caso particular, las RND citadas son la normativa particular que tipifican el deber formal del registro de libro de ventas IVA, por lo que desestima los fundamentos de la Resolución que impugna en el sentido de no existir la tipificación del deber formal.

Hace referencia a que la resolución de recurso jerárquico, mencionó; que en el sub num. 3.2 del num. 3 del anexo A) consolidado en la RND N° 10-00037-07, no exige expresamente el registro sin errores de los libros correspondientes, cuando contrariamente dicha normativa exige que el llenado debe hacerse conforme a norma solicitando que se tome en cuenta que el llenado debe efectuarse conforme a normativa específica; indica que en el fondo y conforme a una interpretación teleológica, para que la administración tributaria tenga información fidedigna, útil y confiable de las notas presentadas por el contribuyente, requiere de un correcto llenado de libro tanto de compras como de ventas IVA, que permitan a la administración tributaria ejercer sus facultades de fiscalización y control de tributos.

Por último, manifiesta que el contribuyente acomodó su conducta a una contravención debidamente tipificada, lo cual le hace pasible a la sanción correspondiente, por lo que la administración tributaria no solo debe velar por el cumplimiento de tributos, sino también por el cumplimiento de deberes formales, no siendo evidente la falta de tipicidad alegada en la resolución jerárquica.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01585/2013 de 27 de agosto, emitida por la AGIT, manteniendo firme la resolución sancionatoria.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por decreto de fs. 16, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, quien respondió de forma negativa la demanda, por memorial de fs. 20 a 22, manifestando que la resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la resolución jerárquica.

Manifiesta que la instancia jerárquica evidenció, que la administración tributaria observó la comisión de errores en el libro de ventas IVA por el periodo 2008, lo que dio lugar al AISC N° 1012AISC00032, por haberse registrado incorrectamente las notas fiscales, por lo que mediante resolución sancionatoria sancionó al contribuyente con 1.500 UFV, por contravenir el inc. e) del Punto 2, parág. II del art. 46 de la RND N° 100016-07, de conformidad al num. 3.2 del anexo A) consolidado por el art. 4 de la RND N° 10-0037-07.

También señala que en la resolución jerárquica, se estableció que la resolución sancionatoria se da por el error en el registro del número de autorización, aspecto que no respaldó con mayor documentación adicional al AISC, además ese error no se encuentra tipificado como incumplimiento de un deber formal, cuando la delimitación de los comportamientos prohibitivos se encuentran en lo que se conoce como "tipo", la cual expresa la ejecución de una acción prohibida y sólo la conducta que guarda congruencia exacta con alguna forma descrita reúne las características de ser típica, bajo ese contexto, afirma que en el presente caso no se estableció un tipo contraventor específico, no siendo viable la sanción impuesta.

Por otra parte, establece en cuanto a la tipicidad abierta que la descripción de la conducta contraventora sólo puede comprenderse a partir del complemento que realice otro texto legal, lo cual significa que el tipo ha de contener los elementos que contribuyan a determinar el contenido de la contravención.

Asimismo, señala que está claro que la conducta del contribuyente Inversiones Jana S.A., no infringió las previsiones del inc. e) del Punto 2, parág II del art. 46 de la RND N° 10-0016-07, no adecuándose al tipo establecido en el sub num. 3.2 del num. 3 del anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07. Por último, manifiesta que la resolución de recurso jerárquico fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyendo que la demanda carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran ocasionado.

II.1. Petitorio.

Por todo ello, solicita que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por el SIN Chuquisaca y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El SIN Chuquisaca, generó el AISC al contribuyente Inversiones Jana S.A., por no registrar correctamente las notas fiscales en su libro de ventas IVA conforme a normativa específica, contravención tipificada en el sub num. 3.2 del anexo A) de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y el inc. e) del Punto 2, parág. II del art. 46 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, aplicando una sanción de 1.500 UFV, notificado el 5 de diciembre de 2012.

III.2. En 26 de diciembre de 2012, el contribuyente presenta nota de descargo, señalando que existe error en el SIN, debido a que a partir de ese período en la Estación de Servicios E°S° entró en vigencia un nuevo sistema computarizado para venta, por el que no era posible un mal registro. En esta base la administración tributaria emitió el Informe Final Cite: SIN/GDCH/DF/AISC/INF/01537/2012, señalando que los descargos presentados fueron insuficientes y que el sujeto pasivo no canceló la obligación.

III.3. Con esos antecedentes la administración tributaria emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0007-13 de 7 de enero de 2013, resolviendo sancionar por el registro incorrecto de notas fiscales en el libro de ventas IVA, correspondiente al período fiscal septiembre de 2008, con la multa de 1.500 UFV.

III.4. Ese hecho generó a que el contribuyente Inversiones Jana S.A., interponga recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria N° 18-007-13 de 7 de enero de 2013, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0152/2013 de 3 de junio, revocando totalmente el acto impugnado.

III.5. Ante esto, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0152/2013, la misma que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01585/2013 de 27 de agosto, confirmando la rescisión de alzada.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si el registro erróneo de facturas en el libro de ventas IVA por parte del contribuyente, constituye un tipo específico para la determinación de incumplimiento a deber formal en el procedimiento administrativo, conforme a las previsiones del inc. e) del Punto 2, parág. II del art. 46 de la RND N° 100016-07, de conformidad al num. 3.2 del anexo A) consolidado por el art. 4 de la RND N° 10-0037-07.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La C.P.E., en su art. 115, señala: I "Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. II El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones".

Asimismo el art. 117-I de la C.P.E., establece que; "ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada".

Respecto a las normas reglamentarias administrativas, el art. 64 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. boliviano, establece que: "La administración tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos".

Por otra parte el art. 148 del C.T.B., refiere que: Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

En cuanto al incumplimiento de deberes formales el art. 162 de la citada ley, señala: I "El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria".

La L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) en su art. 73, señala; (Principio de Tipicidad). I. "Son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. II. Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. III. Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, no podrán implicar en ningún caso ni directa ni indirectamente la privación de libertad".

Por su parte, el D.S. N° 27310 Reglamento al CTB (RCTB) en su art. 40 establece; (Incumplimiento a deberes formales). I. "Conforme lo establecido por el parág. 1 del art. 162 de la L. N° 2492, las administraciones tributarias dictarán las resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento a los deberes formales.....".

La Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en su artículo 46 señala (Libro de ventas IVA). I. "Se establece un libro de registro denominado "Libro de ventas IVA", en el cual se registraran de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el período a declarar y que respalden el débito fiscal IVA, asimismo para fines de información también se deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero. II. Este registro deberá realizarse diariamente, aplicando mínimamente el siguiente formato (anexo 10)".

En el presente caso el contribuyente Inversiones Jana S.A., realizó el registro de las facturas en el libro correspondiente de ventas IVA, empero en el llenado existió errores, lo cual en criterio de la administración tributaria constituye una conducta contraventora, cuando conforme a los fundamentos de la AGIT, ese hecho no se tipifica como incumplimiento a los deberes formales.

En el contexto legal presentado, respecto al tipo se debe realizar un análisis correcto del Principio de Tipicidad en relación al sub num. 3.2 del anexo A) de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y el inc. e) del punto 2 par. II del art. 46 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, como norma infringida, ya que se establece la falta de tipicidad ante errores en los números de autorización y facturas en el libro de ventas IVA.

Sobre la tipicidad, María Querol García, en su obra Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, refiere: "(...) que en el análisis de las infracciones tributarias deben considerarse los principios de tipicidad, de legalidad y de culpabilidad. En cuanto al principio de tipicidad señala que "La consagración del principio de tipicidad supone que toda acción y omisión susceptible de constituirse en infracción tributaria debe, con carácter previo, estar tipificada como tal por el legislador. Por lo tanto, es una exigencia del principio de seguridad jurídica al constituirse como un límite de la potestad sancionatoria de la administración pública".

La L. N° 2492 CTB, respecto al Principio de Tipicidad, en el art. 6, establece que; sólo la Ley puede entre otros tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones; en ese sentido, el art. 148 de la misma norma legal, dispone que; constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias; lo que concuerda con el art. 73 de la L. N° 2341 LPA, que determina que son infracciones

administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias.

Del mismo modo el art. 162-I de la L. N° 2492 CTB, prevé que quien de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el citado código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa de 50 UFV a 5.000 UFV, debiendo establecerse la sanción para cada una de las conductas contraventoras en esos límites, mediante norma reglamentaria.

Por lo tanto, el incumplimiento de las obligaciones administrativas establecidas en el Código Tributario, las leyes impositivas, los decretos supremos y las Resoluciones Normativas de Directorio del SIN, es tipificada como incumplimiento a deberes formales, que independientemente al pago de las obligaciones tributarias, aplicando lo establecido en los arts. 148, 158, 160 y 162 de la L. N° 2492 CTB, la administración tributaria a través de los procedimientos regulatorios tiene la facultad de establecer los alcances de las contravenciones tributarias, clasificándolas y detallando los deberes formales de los sujetos pasivos o terceros responsables, definiendo una sanción para cada uno de los incumplimientos formales; y asimismo, definir los procedimientos sancionatorios, esta facultad tiene concordancia también con el art. 40 del D.S. N° 27310 RCTB.

Que conforme a lo establecido en la RND N° 10-0037-07, en su parte pertinente, determina que el incumplimiento al deber formal, en el caso el Incumplimiento al registro en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), es sancionado con 1.500 UFV, para personas jurídicas.

En esta base, para que la conducta descrita pueda ser considerada contravención, el deber formal tiene que precisar ese hecho, señalando que es el registro correcto o sin errores en el libro de ventas IVA; en el presente caso la conducta sancionada por la administración tributaria se la hace por errores observados en el registro, pero no así por la omisión de registro, por lo que al no existir el tipo contraventor, no es posible aplicar la sanción dispuesta en el sub num. 3.2, num. 3 del anexo consolidado A de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, lo contrario implica vulnerar los arts. 6-6) y 148 de la L. N° 2492 CTB, es decir, no se puede aplicar un tipo contravencional que no se encuentra previamente establecido en norma legal alguna.

Por todo lo mencionado se pudo evidenciar que el contribuyente Inversiones Jana S.A., si bien tuvo errores en el registro de facturas, no incumplió su obligación de registrar las facturas en el libro de ventas IVA, por lo tanto no se puede hablar de vulneración al sub num. 3.2 del anexo A) de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y el inc. e) del punto 2 par. II del art. 46 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, por lo tanto no corresponde la sanción aplicada en la resolución sancionatoria y corresponde revocar la misma.

V.3. Conclusiones.

Por todo lo establecido en cuanto a las motivaciones expuestas por las partes, se determina que de los fundamentos técnico-jurídicos de la resolución jerárquica impugnada acusados por la parte demandante como agravios, fueron desarrollados correctamente conforme a la normativa legal aplicable y no demuestran lesión o vulneración de norma alguna, por consiguiente, es correcta la afirmación efectuada por la autoridad demandada y del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01585/2013 de 27 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6° de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01585/2013 de 27 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



247

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

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1667/2013 de 9 de septiembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 49, interpuesta por Enrique Martin Trujillo en calidad de Gerente Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 79 a 82; la réplica de fs. 86 a 88; dúplica de fs. 109 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1667/2013 de 17 de septiembre que resuelve confirmar la Resolución ARIT-SCZ/RA 0503/2013 de 17 de junio emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz dentro del recurso de alzada interpuesto por Ferrovial Oriental S.A., contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, con lo cual se modificó la deuda tributaria fijada en la R.D. N° 17-00627-12 por el IVA de los periodos fiscales enero a marzo y junio a diciembre de 2008 de 66.818 UFV equivalentes a Bs 120.281.-, y de 27.481 UFV equivalentes a Bs 48.470.-

Que la parte actora, en uso de las atribuciones conferidas por los arts. 100 y 104 del Cód. Trib., dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0011OVI04689, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ferrovial Oriental S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones tributarias establecidas en el art. 8 de la L. N° 843, decretos supremos reglamentarios y resoluciones normativas vigentes que se relacionan con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las facturas de compras detalladas en el F-7520, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información y declaradas por el sujetos pasivo en los meses de enero a marzo, de junio a diciembre de 2008.

Que de la verificación efectuada sobre base cierta, se determinó que el contribuyente no determinó el impuesto conforme a normas, puesto que se consignaron datos que difieren de la fiscalización, infringiendo las disposiciones de la L. N° 843; posteriormente se emitió la Vista de Cargo 7912-720-0011OVI04689 de 23 de noviembre de 2012 que fue notificada al representante de Ferrovial Oriental S.A., el 26 de noviembre de 2012, de conformidad con el art. 85 de la L. N° 2492 con la finalidad de que se produzca la prueba pertinente en el plazo establecido por el art. 98 de la misma norma legal.

Que el 28 de diciembre de 2012, se emite la R.D. N° 17-00627-12 que resuelve determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente, que ascendían a un total de Bs 120.281.-, a la fecha de emisión de la resolución determinativa y, posteriormente, fue interpuesto el recurso de alzada cuya resolución determinó revocar parcialmente la resolución determinativa.

Que el 9 de julio de 2013 la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, cuya resolución impugnada en el caso de autos, resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0503/2013 validando una factura que no cumple los requisitos exigidos por ley.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Primero.- Señala que las Notas Fiscales Nos. 1822 y 1750 fueron observadas por la administración tributaria debido a que se modificó el Sistema Modulo GAUSS, evidenciando que las mismas no se encontraban debidamente dosificadas por la administración tributaria, incumpliendo lo dispuesto por el num. 4) del art. 41 de la RND N° 10.0016.07, norma que no fue tomada en cuenta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y fue aplicada en la observación de las facturas con Código 4, situación que demostró que el crédito fiscal de las mencionadas notas no pudo ser válido para el beneficio del crédito fiscal.

Segundo.- Señala que la Resolución Normativa de Directorio 10.0016.07 es un mecanismo de control emitido por el Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a lo establecido por el art. 64 de la L. N° 2492 y la Autoridad General de Impugnación tributaria reconoce que la observación de la administración tributaria versa sobre la dosificación de las facturas, señalando que las notas fiscales para su plena validez, tendrán que ser corroboradas por órganos de control del Servicio de Impuestos Nacionales; sin embargo, de manera contraria las considera válidas para el crédito fiscal con el erróneo argumento de que el contribuyente presentó toda la documentación, aspecto que viola

flagrantemente lo dispuesto en el art. 41 de la RND 10-0016-07, motivo por el cual correspondió revocar por completo la resolución de recurso jerárquico y mantener firme y subsistente la resolución determinativa.

Que respecto a la Nota Fiscal N° 1602 corresponde manifestar que es el propio contribuyente quien afirma que ENFE jamás notificó FOSA sobre la anulación de la Factura 1602, por lo que Ferroviaria Oriental S.A. pretende apropiarse de un crédito fiscal que no es válido, además de que el nombre que consigna la misma, no coincide con la del proveedor y, respecto a las Notas Fiscales Nos. 1175, 157312 y 21899, señala que estas fueron depuradas por la administración tributaria en virtud al incumplimiento del art. 41 de la RND 10-0016-07 que establece la obligatoriedad de consignar el Número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización.

Refiere que las notas fiscales no son válidas por si mismas para el beneficio del crédito fiscal, sino que deben cumplir los requisitos formales establecidos por ley, puesto que la ausencia de cualquiera de ellos invalida la nota fiscal, por lo que la validación de facturas efectuada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en las que no coincide el nombre del proveedor con el que consigna la factura, viola el principio de legalidad y el debido proceso.

Indica que la emisión de la factura es una obligación del proveedor y si ésta consignase errores en su emisión será anulada y devuelta al vendedor para la emisión de una nueva factura en la que se corrijan los errores anteriores, conforme dispone el art. 22-I-1) de la RND 10-0016-07, quedando también la obligación del cliente de respaldar sus transacciones con la factura original entregada por el proveedor, conforme establece el art. 8-a) de la L. N° 843, para que se compute el crédito fiscal como válido.

Señala también que corresponde mantener en el código de observación 4, las notas fiscales en cuestión, las cuales no figuran como dosificadas según el módulo Gauss de la administración tributaria y en otros casos los números de las notas fiscales están fuera del rango de dosificación, lo cual invalida la nota fiscal.

Que el contribuyente, para beneficiarse cómputo del crédito fiscal, debe cumplir cuatro requisitos: 1. Estar respaldado por la factura original; 2. Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; 3. Que la transacción se haya realizado efectivamente; y, 4. Que cumplan con los requisitos formales; motivo por el cual la Autoridad General de Impugnación Tributaria, determinó erróneamente confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0503/2013 y revocar parcialmente la R.D. N° 17-00627-12 de 28 de diciembre de 2012, puesto que las notas fiscales no cumplieron con los requisitos formales indispensables para su validez.

Que por lo relacionado precedentemente, se tendría probado el hecho de que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1667/2013 obvió lo dispuesto por el art. 41 de la RND 10-0016-07; además de que las notas fiscales no cumplen los requisitos formales indispensables para su validez.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto solicita se declare probada la demanda, y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1667/13 de 9 de septiembre de 2013, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-00627-13 de 28 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

II.1. Fundamentos de la contestación a la demanda.

La parte demandada señala que cursa en antecedentes la nota FOSA SGCF. 0154/12 de 17 de diciembre de 2012 de Ferroviaria Oriental S.A., solicitando a su proveedor Sermei Ltda., Certificación de Factura y Conformidad de Pago de las Facturas Nos. 1750 y 1822, cursa también nota de la Imprenta Roblend abril de 2011 dirigida a Sermei Ltda., en la que hace conocer que por equivocación, los talonarios de facturas del 1401 al 1900 fueron impresos con el número de trámite de la solicitud de dosificación 7000133620 en lugar del número de autorización cuya numeración correcta era 700100284071.

Que se encuentra adjunta también la nota de solicitud de validación de facturas del Gerente General de Sermei Ltda., que lleva el sello de recepción de 6 de mayo de 2011 de la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, en cuyo contenido solicita autorización de validación de facturas de la Empresa Sermei Ltda., emitidas en la gestión 2008 (Del 1401 al 1900, de las cuales se emitieron 399 facturas quedando anuladas las demás y el último talonario que no se utilizó) y manifiesta que se percataron de que por un error de imprenta se imprimieron las facturas, consignando en lugar del número de autorización, el número de trámite.

Indica que las notas presentadas por Ferroviaria Oriental S.A., en calidad de prueba de descargo, no merecieron ningún pronunciamiento de parte de la administración tributaria, a tiempo de la valoración en la etapa de verificación y, menos aún en el memorial de respuesta al recurso de alzada y recurso jerárquico, limitándose a señalar que no se dio cumplimiento al núm. 4 art. 41 de la RND 10-0016-07, cuando en realidad la empresa recurrente demostró que el error proviene de su proveedor Sermei Ltda., que también dio a conocer dicho error a la administración tributaria, solicitando la validación del número de autorización. Manifiesta que debe tenerse en cuenta que la carga de la prueba, de conformidad a lo previsto por el art. 76 de la L. N° 2492, correspondía a la administración tributaria, quien no probó cual fue el motivo por el cual el contribuyente no es el beneficiario del crédito fiscal, respecto a las facturas analizadas.

Que al haber respaldado Ferroviaria Oriental S.A. la procedencia de las Facturas 1750 y 1822 emitidas por Sermei Ltda., no se le puede atribuir el error de dosificación al receptor de la factura, afectándolo con la depuración del crédito fiscal, máxime si se toma en cuenta que la empresa recurrente demostró con documentación contable, que respalda la transacción realizada, por lo que se debe dejar sin efecto la Factura 1750 por un importe de 4.885,40 cuyo Crédito Fiscal IVA alcanza a Bs 635.-, correspondiente al periodo fiscal octubre 2008, y sin efecto la depuración de la Factura 1822 por el importe de Bs. 1.520,05, cuyo crédito fiscal IVA alcanza a Bs 198.-, por el periodo diciembre 2008 y, en base a lo expuesto líneas arriba, se ratifica en los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

II.2. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1667/2013 de 9 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsión de los antecedentes que cursa en obrados, se establece lo siguiente:

De fs. 43 a 52 cursa la R.D. N° 17-00627-12 de 28 de diciembre de 2012 que califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, además de sancionarlo con la multa de 3.000.- UFV's por la contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales y otorgarle el plazo de 20 días para hacer efectivo el pago 66.818 UFV's.

Posteriormente cursan en antecedentes las Facturas 1750 de 24 de octubre de 2008 por el monto de 4.885 y 1822 de 5 de diciembre de 2008 por el monto de Bs 1.520; posteriormente cursa la nota de la Imprenta Roblend dirigida a Sermei Ltda. (fs. 41), que hace referencia a la equivocación que se produjo en la impresión de facturas de la gestión 2008 (N°401 al 1900), en las cuales se consignó el número de trámite en lugar del número de autorización; a fs. 54 cursa la Factura 1602 de 4 de enero de 2008 emitida por ENFE cuyo monto asciende a Bs 138.742.32, a fs. 55 se adjunta el cheque del Banco Mercantil Santa Cruz, por el monto señalado y a fs. 63 cursa el comprobante de diario en bolivianos.

A fs. 93 cursa la Factura 1175 de 2 de junio de 2008, emitida por Confext SRL., cuyo monto asciende a Bs 18.231.-, y comprobante de diario en bolivianos de fs. 102 y 104, Factura 157312 de 12 de junio de 2008 de fs. 106, Factura 21899 de 13 de octubre de 2008 cursante a fs. 117 y Nota de Entrega 13725 de fs. 118.

De fs. 149 a 154 cursa memorial de recurso de alzada mediante el cual se solicitó la revocatoria de la R.D. N° 17-00627-12; de fs. 192 a 200 cursa el Informe Técnico Jurídico ARIT –SCZ/ITJ 0503/2013 de 12 de junio de 2013 que recomienda revocar parcialmente la resolución determinativa antes señalada, modificando los montos inicialmente establecidos de Bs. 257.608.90 a Bs 102.154.10, resultando un tributo omitido a favor del fisco de Bs 13.280.03; de fs. 201 a 213 cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0503/13 de 17 de junio de 2013 que acoge la recomendación del Informe antes detallado.

Mediante memorial de fs. 231 a 233 fue interpuesto el recurso jerárquico, mismo que una vez respondido dio paso al Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-1667/2013 de 9 de septiembre que recomienda confirmar Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0503/13 de 17 de junio de 2013 y, posteriormente, cursa en antecedentes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1667/2013 de 9 de septiembre, que confirma la resolución de alzada.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, se identifican los siguientes puntos como objeto de controversia:

Si la falta de dosificación de las Facturas 1822 y 1750 genera crédito fiscal para el contribuyente.

Si correspondía la depuración del crédito fiscal de las Facturas 1750, 1822, 1175, 157312 y 21899.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica, el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al supremo tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Directorio de la Aduana Nacional.

Que del análisis del problema jurídico planteado se tuvo lo siguiente:

V.1. Sobre el primer objeto de controversia, corresponde señalar que de la revisión de antecedentes administrativos se estableció que mediante nota FOSA SGCF 0154/2012 de 17 de diciembre, Ferroviaria Oriental S.A. solicitó a su proveedor Sermei Ltda., la certificación de factura y conformidad de Pago de las Facturas 1750 y 1822; por otra parte se tuvo que mediante nota de la Imprenta Roblend de abril de 2011, dirigida a SERMEI, que hace referencia al error de los talonarios de facturas del 1401 al 1900, que se imprimieron consignando erradamente el número de trámite de la solicitud de dosificación en lugar del número de autorización, a lo cual se añade la nota de validación de facturas del Gerente General de Sermei Ltda., presentada el 6 de mayo de 2011 a la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, solicitando la autorización de validación de las facturas emitidas el 2008, del N° 1401 al 1900, por el error de impresión que contenían.

Estos extremos permiten concluir que la administración tributaria tenía pleno conocimiento del error que se produjo en la impresión de los talonarios de facturas, por las diferentes notas cursadas sobre el particular que, además, fueron adjuntadas por Ferroviaria Oriental S.A., en calidad de prueba de descargo y no fueron debidamente compulsadas por la administración tributaria en la etapa de verificación; consiguientemente, al estar debidamente respaldadas las Facturas 1750 y 1822 en cuanto a su emisión, no es de manera alguna atribuible al receptor de la factura el error de dosificación de la misma, al estar debidamente respaldada la transacción con la factura correspondiente, encontrarse vinculado a la actividad gravada y haberse hecho efectiva la transacción.

V.2. En cuanto se refiere a facturas observadas con el Código A), se tiene que la Factura 1602 cuyo importe total es de Bs 138.743.32, fue depurada por no generar débito fiscal debido a que fue anulada; sin embargo, de la revisión de la misma, se desprende que la mencionada factura cumplió con lo estipulado por el art. 41 de la RND 10-0016-07 y se encuentra debidamente emitida por ENFE en favor de Ferroviaria Oriental S.A., ya que el original no lleva la palabra "anulada", para invalidar la misma, a efectos del cómputo del crédito fiscal IVA, como establece el núm. 1, art. 22 de la RND 10-0016-07, correspondiendo en consecuencia, que la misma sea declarada válida en su emisión, por un importe de Bs 138.742.32 cuyo crédito fiscal IVA alcanza a Bs 18.037.-, por el periodo fiscal enero 2008.

En lo que respecta a las facturas 1175, 157312 y 21899 emitidas por Confext SRL., Ferretería Universal Ltda., y Skill SRL., se tuvo que las mencionadas facturas fueron observadas por el hecho de que el nombre que consignan no coincide con el del proveedor, incumpliendo así el núm. 4, art. 41 de la RND 10-0016-07, sin considerar que respecto a la Factura 1175, Ferroviaria Oriental S.A. en la etapa de verificación presentó prueba de descargo consistente en el comprobante de diario que registra el cargo a la cuenta "Cuentas por pagar proveedores Confext SRL." y emitió el Comprobante de Egreso N° 38324 con registro de la Factura 1175 y Cheque 15668, respaldado por el Estado de Cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz; por su parte, la Factura 157312 de Ferretería Universal Ltda., por Bs 5.933.93 generó el comprobante de diario que contabiliza el cargo a cuenta "Provisión Proveedores PO-6843 F" por abono a "Cuentas por pagar proveedores, PO-6843 F. Universal F-157312", además de la certificación emitida por Ferretería Universal Ltda., que establece haber emitido la Factura 157312; similar situación ocurre con la Factura 21899 por Bs 2.686.60 que generó el comprobante diario que registra el cargo a "Cuentas por pagar Proveedores Skill SRL", lo cual permite evidenciar el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por Ferroviaria Oriental.

Que con relación al principio de verdad material, se tiene que Bolivia asume un nuevo modelo de Estado a partir de la aprobación de la nueva Constitución Política del Estado el 2009, basado en el respeto e igualdad de toda la sociedad boliviana, resaltando los principios y valores constitucionales, en tal sentido el rol que antes se le atribuía al juez o tribunal ha cambiado, pues, el proceso es un instrumento para que el Estado a través del juez cumpla con su más alto fin, que es lograr la armonía social y la justicia material, ya que ahora los jueces y tribunales deben estar comprometidos con la averiguación de la verdad material y la consolidación de la justicia material, interviniendo activa y equitativamente en el proceso, para lograr que la decisión de fondo esté fundada en la verdad real de los hechos (verdad material), pues hoy la producción de pruebas no es de iniciativa exclusiva de las partes, ya que el juez tiene la posibilidad incluso más amplia de generar prueba de oficio que le revele la verdad material de los hechos, puesto que su actividad no está guiada por un interés privado de parte, como el de los contendientes quienes tienen su propia verdad, al contrario su interés al ser representante del Estado Social es público y busca el bienestar social, evitando así que el resultado del proceso sea producto de la sola técnica procesal o la verdad formal que las partes introducen al proceso, por lo que en conclusión, el juez tiene la amplia facultad de decretar la producción de pruebas de oficio que considere necesarias y que resulta fiel expresión del principio de verdad material en procura de la justicia material, sobre los cuales se cimienta su nuevo rol de garante de derechos fundamentales; aspectos a los cuales se ciñe el accionar de la parte demandada en el caso de autos.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1667/2013 de 09 de septiembre, obró conforme a derecho, enmarcándose en las disposiciones legales que sustentan esta decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 49, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1667/2013 de 09 de septiembre.

No suscribe el magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



248

René Lucio Cope Machicado c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 32, interpuesta por René Lucio Cope Machicado, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre (fs. 3 a 17), el memorial de contestación de fs. 78 a 80 y vta., por renunciado el derecho a la réplica por haber presentado fuera de plazo establecido por Ley conforme proveído fs. 93, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que René Lucio Cope Machicado, se apersonó por memorial de fs. 26 a 32, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 2 de la L. N° 3092, el parág. I del art. 10 de la L. N° 212, así como en el art. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre.

Inició el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, indicando que la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril, por la que se determinó un adeudo tributario por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), equivalente a UFV 418.193,- correspondiente a los períodos fiscales julio a septiembre de 2008, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

Que impugnó la referida resolución determinativa a través de recurso de alzada, manifestando que se produjeron vicios al emitir la Vista de Cargo N° 00115/2012 de 28 de septiembre, por concepto de IVA e IT, correspondiente a los períodos fiscales de julio a septiembre de 2008.

Que luego, el 24 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 23-0145-12, mediante la cual se anuló la vista de cargo señalada en el acápite anterior, emitiéndose una nueva Vista de Cargo con el N° 00246/2012 de 28 de diciembre, por los mismos conceptos y los mismos períodos.

Que se emitió la R.D. N° 066/2013 (N° 17-0123-13), con Orden de Fiscalización 0012OFE0089, por los períodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2008, por concepto del IVA e IT.

Manifestó que las vistas de cargo señaladas, jamás fueron notificadas personalmente al demandante, sino que se notificaron a Silvestre Paco, con cédula de identidad N° 6026399 LP., con lo que se violó el inc. 1 del parág. I del art. 83 del Cód. Trib., y el art. 90 del Cód. Pdto. Civ., aplicable en virtud de lo dispuesto por el parág. II del art. 5 y por el art. 7 de la L. N° 2492, siendo por tanto nulos de pleno derecho. Además, que la obligación tributaria, como la sanción y las facultades de ejecución, se encuentran prescritas, en virtud de lo dispuesto por el parág. III del art. 59-1 del art. 109 de la L. N° 2492.

Refirió que no tiene registrada actividad como importador de vehículos, por lo que no corresponde ni es posible la fiscalización; que la actividad que cumplió fue la de comisionista, realizando trámites para terceras personas, razón por la que es imposible cumplir con el pago del IVA e IT, por los períodos de julio a septiembre de 2008 y menos las imaginarias sanciones que se le pretende imponer de manera ilegal.

Realizó una relación del procedimiento para la importación de los vehículos, su ingreso a zona franca y posterior nacionalización, proceso en el que apoyó a los importadores, haciendo el papel de tramitador. Reiteró que la obligación tributaria, las sanciones y las facultades de ejecución tributaria se encuentran prescritas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Acusó la vulneración del derecho al debido proceso, citando el parág. II del art. 115 de la C.P.E., debido a que la R.D. N° 0066/2013 de 1 de abril (N° 17-0123-13), no cumple con la previsión del parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, que concuerda con los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 del mismo cuerpo legal y con el art. 35 de la L. N° 2341. Sostuvo que no fue notificado personalmente con la resolución determinativa señalada, sino que fue notificado Silvestre Paco Mamani con cédula de identidad N° 6026399, actuación procesal nula de pleno derecho, debiendo en su momento la autoridad jerárquica, haber determinado el saneamiento procesal, citando al respecto, la S.C. N° 663/2004-R.

I.2.2.- Acusó la violación del derecho a la defensa, refiriendo al respecto el parág. I del art. 117 y el parág. II del art. 119 de la C.P.E., reiterando que la R.D. N° 0066/2013 de 1 de abril (N° 17-0123-13), no le fue notificada personalmente, dejándole en estado de indefensión, condenándole con obligaciones y sanciones tributarias, sin haber sido escuchado en debido proceso.

Citó los arts. 9 y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; los arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; los arts. 22, 23 y 25 del Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional y los arts. 25 y 26 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

I.2.3.- Se refirió a la violación del derecho a la actividad lícita, citando sobre este hecho, el art. 47 de la C.P.E.; reiteró que su actividad fue la de comisionista tramitador, constando que las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) tramitadas, llevan sus nombres y apellidos, habiendo la Aduana Nacional, dado curso a los trámites sin observación alguna, habiéndose pagado el IVA, como el Gravamen Aduanero (GA), por los propios importadores y con su propio dinero, quedando demostrado que su participación fue lícita, pero que fue ignorada por la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, citando el num. 2 del art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

I.2.4.- Alegó sobre la prescripción, indicando que la fiscalización de los períodos octubre a diciembre de 2008 (debió decir julio, agosto y septiembre), a la fecha de la Resolución Determinativa de 1 de abril de 2013, que no le fue notificada hasta ahora, transcurrieron más de 4 años, debiendo aplicarse el art. 59 de la L. N° 2492.

Manifestó que la administración tributaria hace referencia a que se interrumpió el término de la prescripción con la emisión de la Vista de Cargo N° 00246/2012 de 28 de diciembre, emitiéndose posteriormente la Resolución Determinativa de 1 de abril de 2013, por los períodos fiscales de julio a septiembre de 2008, notificada a Silvestre Paco Mamani el "11 de enero de 2013" (sic). Citó el art. 60 de la L. N° 2492, concluyendo que, realizado el cómputo, prescribieron las obligaciones correspondientes a los períodos señalados.

I.2.5.- En cuanto a la sanción, insistió en que la sanción por supuesta omisión de pago, como las facultades de ejecución de la administración tributaria, se encuentran prescritas por disposición del parág. III del art. 59 de la L. N° 2492.

I.2.6.- Sobre la primacía de la Constitución Política del Estado, citó su art. 123 y el parág. II de su art. 410; que en virtud de ello, la L. N° 291, del Presupuesto General del Estado de 22 de septiembre de 2012, que modificó el art. 59 de la L. N° 2492, no tiene efecto retroactivo; pero que esto no fue considerado por la autoridad jerárquica, refiriendo que citó en la resolución impugnada, la línea jurisprudencial correspondiente a la S.C. N° 0582/2005-R.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia, emita sentencia declarando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre, "...declarando la nulidad de las demás disposiciones debiendo sus magistraturas pronunciarse en el fondo sobre los vicios en el proceso como de las notificaciones ilegales así como de la prescripción fundamentada en el fondo...".

II. De la contestación a la demanda.

Que, por providencia de fs. 38 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

A continuación, en virtud del memorial de fs. 36, se ordenó mediante providencia de fs. 38, se notifique con la demanda al Gerente Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, tercero interesado, a efecto que se apersona al proceso si así lo considera conveniente y sea en el domicilio señalado a fs. 36, debiendo librarse al efecto, provisión compulsoria cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada, el 10 de abril de 2014, como consta por la literal de fs. 55; y a la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales el 9 de abril de 2014, como consta por la literal de fs. 72, fueron devueltas ambas provisiones según consta por la nota de fs. 56 y recibida según cargo de la vta., así como de la nota de fs. 73 y recibida según cargo de la vta., respectivamente, disponiéndose a través de la providencia de fs. 74, su arribo al expediente.

Posteriormente, fue presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fs. 78 a 80 y vta.), el que fue providenciado a fs. 81, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 76); se apersonó asimismo, Roberto Ugarte Quispaya en representación de la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, tercero interesado en el proceso, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0423-13 de 28 de junio (fs. 84-85), providenciándose a fs. 81, que teniéndose por respondida la demanda, según memorial de fs. 78 a 80 y vta., se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Respecto de los vicios de nulidad de notificación y supuesta violación de los derechos constitucionales del demandante, manifestó que si bien es evidente que debió notificarse personalmente con la vista de cargo al sujeto pasivo, esto no fue posible al no haber sido habido, por lo que al amparo del art. 85 de la L. N° 2492, se realizó el procedimiento de notificación por cédula.

Indicó que se realizó el primer aviso de visita el 28 de diciembre de 2012, el segundo aviso de visita el 31 de diciembre de 2012, la representación para notificación por cédula el 31 de diciembre de 2012, el auto de autorización para notificación por cédula y la diligencia de

notificación por cédula con la vista de cargo, el 31 de diciembre de 2012, por lo que corresponde desestimar el argumento del demandante en este punto.

II.2.- En referencia al desarrollo de la actividad lícita del demandante, expresó que René Lucio Cope Machicado, se encuentra inscrito en el padrón de contribuyentes con el Número de Identificación Tributaria (NIT) N° 3400480017, cuya actividad principal es el servicio de lavado y limpieza de prendas de tela y piel; que sin embargo, de acuerdo con la Nota GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo, emitida por la Aduana Nacional, se evidencia que existen operaciones de importación realizadas por René Lucio Cope Machicado, correspondiendo a 36 DUI que amparan la importación de vehículos en los periodos fiscales de julio a septiembre de 2008.

Que en las referidas operaciones de comercio exterior, el sujeto pasivo se encuentra registrado como importador, lo que no formalizó ni declaró en los Formularios 200-IVA y 400-IT; que dada la cantidad de vehículos importados y que el contribuyente no demostró tener en su poder, se configuran como ventas no declaradas, es decir, sin la emisión de factura, presumiéndose que su actividad es la de importador y compra-venta de vehículos.

Que al no haber sido declaradas las operaciones de importación, amparadas por 36 DUI, mediante resolución determinativa se resolvió declarar probada la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492, además de aplicar la sanción por incumplimiento de deberes formales, de acuerdo con la previsión de los num. 4 y 8 del art. 70 de la misma ley.

II.3.- En relación con la prescripción, manifestó que el 28 de junio de 2012 se notificó personalmente a René Lucio Cope Machicado con la orden de fiscalización correspondiente a los periodos fiscales de julio a septiembre de 2008; que luego, el 11 de enero de 2013, se le notificó con la vista de cargo, concediéndosele 30 días de plazo para la presentación de descargos; y que finalmente, el 8 de abril de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Flores Vargas, apoderado legal de René Lucio Cope Machicado, con la resolución determinativa.

Precisó que los hechos generadores de la obligación tributaria se produjeron en la gestión 2008, cuyo plazo, computado de acuerdo con lo que dispone el art. 60 de la L. N° 2492, se inicia el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento, es decir que en este caso, se inició el 1 de enero de 2009 y que de acuerdo con los num. 1 y 2 del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, el término de la prescripción vence en 4 años para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, además de determinar la deuda tributaria.

Afirmó que la administración tributaria ejerció sus facultades de fiscalización dentro de los plazos establecidos por ley y que en consecuencia no se produjo la prescripción.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.4. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por René Lucio Cope Machicado, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, el demandante presentó el memorial de réplica de fs. 90 a 92, el cual, fue presentado fuera del plazo previsto por ley, y que fue providenciado a fs. 93, disponiéndose que se tiene por renunciado ese derecho y antes de declarar autos para sentencia, el demandante debe cumplir con la ejecución de la provisión compulsoria de la Procuraduría General del Estado ordenada en el decreto de admisión de la demanda a fs. 38, cumplida dicha provisión según fs. 121 de obrados, y no habiendo más que tramitar, se decretó "Autos para sentencia" cursante a fs. 124 de obrados.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria emitió la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00089 de 25 de junio de 2012, en relación con el contribuyente René Lucio Cope Machicado, con NIT N° 3400480017, a efecto de verificar los hechos y elementos correspondientes al IVA e IT, por los períodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2008 (fs. 2, anexo 2).

III.2.- Que el 11 de enero de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a René Lucio Cope Machicado con la Vista de Cargo N° 29 0249 12 de 28 de diciembre de 2012, en la que estableció un tributo omitido de Bs 191.525.-, por el IVA y de Bs.44.144 por el IT por los períodos fiscales julio a septiembre de 2008, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, otorgando un plazo de 30 días al contribuyente para la presentación de sus descargos.

III.3.- A continuación, el 8 de abril de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Ramiro Flores Vargas como apoderado legal de René Lucio Cope Machicado con la R.D. SIN/GDEA/DJCC/UTJ/RD/066/2013 N° 17-0123-13 de 1 de abril, se determinó de oficio, por conocimiento cierto la deuda tributaria de René Lucio Cope Machicado, en el equivalente de UFV 251.441.-, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses por el IVA e IT, por los períodos fiscales de julio a septiembre de 2008.

Por otra parte, sancionar al contribuyente con el equivalente de UFV 166.752,- por concepto de multa igual al 100% del tributo omitido, por haber incurrido en la contravención tributaria de omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 y del art. 42 del D.S. N° 27310.

III.4.- Contra la referida resolución determinativa, Ramiro Flores Vargas, en representación legal de René Lucio Cope Machicado, interpuso recurso de alzada mediante el memorial de fs. 14 a 17 y vta., del anexo 1 y que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0783/2013 de 15 de julio (fs. 76 a 88, anexo 1), determinando confirmar la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril; en consecuencia, mantiene firme y subsistente el tributo omitido por concepto de IVA e IT, más intereses y sanción por omisión de pago, relativo a los períodos fiscales de julio a septiembre de 2008.

III.5.- René Lucio Cope Machicado, interpuso recurso jerárquico en contra de la Resolución pronunciada en alzada, de acuerdo con los términos desarrollados en el memorial de fs. 105 a 107 del anexo 1, habiéndose resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre (fs. 135 a 149, anexo 1), decidiendo confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0783/2013 de 15 de julio, que mantuvo firme y subsistente la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, disponiendo confirmar la pronunciada en alzada, vulneró los derechos del contribuyente: a) Al debido proceso. b) A la defensa. c) A una actividad lícita; 2) Si es evidente que se produjo la prescripción de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y de la sanción; y 3) Si es evidente que se produjo la vulneración del principio de primacía constitucional e irretroactividad.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a la vulneración del debido proceso, sobre la base de lo dispuesto por el parág. II del art. 115 de la C.P.E., en consideración a que la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril, no cumple con la previsión del parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, que concuerda con los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 del mismo cuerpo legal y con el art. 35 de la L. N° 2341, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

El parág. I del art. 84 de la L. N° 2492, señala que cuando en virtud de lo dispuesto por el art. 89 del mismo código, se impongan sanciones como corresponde en el presente caso, "...serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal".

La cita de los incs. a) y b) del parág. I del art. 201 de la L. N° 2492 está equivocada, pues dicha disposición contiene un solo párrafo de cuatro líneas, que hace referencia a los recursos administrativos y la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo en la materia, solo a falta de disposición expresa.

Por su parte, el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, dispone que los actos administrativos serán nulos de pleno derecho, en los casos en que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio; que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, cualquier otro establecido expresamente por ley.

De acuerdo con la relación de las normas invocadas por el demandante y revisados los antecedentes administrativos que dieron lugar al desarrollo del proceso, se verifica por la diligencia de notificación de fs. 11 del anexo 1, que la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril, fue notificada el 8 de abril de 2013 personalmente a Ramiro Flores Vargas, con cédula de identidad N° 2697907 LP., en su condición de apoderado de René Lucio Cope Machicado, en virtud del Testimonio de Poder N° 922/2013, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 69, correspondiente al distrito Judicial de La Paz, a cargo de Félix Oblitas García (fs. 12 y vta., anexo 1).

En este sentido, se verifica que dicha resolución determinativa, fue notificada personalmente al representante legal del demandante, en cumplimiento de lo dispuesto por el parág. I del art. 84 del Cód. Trib., por lo que la acusación de vulneración de su derecho al debido proceso, no es evidente, no siendo aplicable en consecuencia, la previsión del artículo 201 del mismo cuerpo normativo, como tampoco el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

V.2.- Respecto de la supuesta violación del derecho a la defensa, en relación con lo que disponen el parág. I del art. 117 y el parág. II del art. 119 de la C.P.E., reiterando que la R.D. N° 0066/2013 de 1 de abril (N° 17-0123-13), no le fue notificada personalmente, dejándole en estado de indefensión, condenándole con obligaciones y sanciones tributarias, sin haber sido escuchado en debido proceso, cabe manifestar:

El parág. I del art. 117 de la C.P.E., dispone. "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada".

Por su parte, el parág. II del art. 119 de la Ley de Leyes, establece: "Toda persona tiene derecho inviolable a la defensa. El Estado proporcionará a las personas denunciadas o imputadas una defensora o un defensor gratuito, en los casos en que éstas no cuenten con los recursos económicos necesarios."

En el caso de autos, mediante R.A. N° 23-0123-13 de 1 de abril (fs. 1 a 10, anexo 1) y como ya se señaló líneas arriba, fue notificada personalmente a Ramiro Flores Vargas, representante legal de René Lucio Cope Machicado conforme el Testimonio de Poder adjunto a fs. 12 y vta., del anexo 1, por consiguiente, este tribunal no encuentra evidente la supuesta violación del derecho a la defensa del demandante, puesto que se desarrolló normalmente el proceso en vía administrativa, sin que se pueda verificar que se hubieran producido alteraciones; no obstante, se reitera lo señalado al resolver el punto anterior, en sentido que la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril, fue notificada legalmente a Ramiro Flores Vargas, mandatario de René Lucio Cope Machicado.

En el presente caso, el proceso en sede administrativa se desarrolló con la participación del demandante, tuvo la oportunidad de recurrir en alzada, como en recurso jerárquico, se tramitaron ambos recursos y fueron resueltos de acuerdo a Ley; producto de ello el ahora demandante impugnó la resolución jerárquica a través de la demanda contenciosa administrativa en estudio, de donde se establece que sus afirmaciones no son evidentes; ha sido escuchado en sede administrativa y está siendo escuchado en sede jurisdiccional en el desarrollo del control de legalidad de los actos de la administración, ejercitando plenamente su derecho a la defensa, concluyéndose en definitiva que la vulneración acusada, no es evidente.

Por lo expresado, tampoco es cierta la acusación de vulneración de la normativa internacional invocada, consistente en los arts. 9 y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; los arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; los arts. 22, 23 y 25 del Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional y los arts. 25 y 26 de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y que forman parte del bloque de constitucionalidad que establece el parág. II del art. 410 de la C.P.E., que regulan el respeto y resguardo del derecho al debido proceso.

V.3.- Sobre la supuesta violación del derecho a la actividad lícita, citando sobre este hecho, el art. 47 de la C.P.E., afirmando que su actividad fue la de comisionista-tramitador, constando que las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) tramitadas, llevan sus nombres y apellidos, habiendo la Aduana Nacional, dado curso a los trámites sin observación alguna, habiéndose pagado el IVA, como el GA, por los propios importadores y con su propio dinero, quedando demostrado que su participación fue lícita, pero que fue ignorada por la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, citando el num. 2 del art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, corresponde el análisis siguiente:

El parág. I del art. 47 de la Norma Suprema del Estado, determina: "Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo".

Por su parte, el art. 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, indica: "1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho a trabajar que comprende el derecho de toda persona de tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente escogido o aceptado, y tomarán medidas adecuadas para garantizar este derecho. 2. Entre las medidas que habrá de adoptar cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto para lograr la plena efectividad de este derecho, deberá figurar orientación y formación técnico profesional, la preparación de programas, normas y técnicas encaminadas a conseguir un desarrollo económico, social y cultural constante y la ocupación plena y productiva, en condiciones que garanticen las libertades políticas y económicas fundamentales de la persona humana".

De la revisión de los antecedentes del proceso, se establece que en ningún caso se ha producido una situación semejante a la de pretender que se ha limitado o impedido el derecho del demandante a ejercer sus actividades, su trabajo y ganarse el sustento.

La administración tributaria efectuó la Consulta de Padrón el 23 de noviembre de 2013 como se verifica por la literal de fs. 5 del anexo 2, en la que consta que René Lucio Cope Machicado, se encuentra registrado, con Número de Identificación Tributaria (NIT) 3400480017, con estado activo, inscrito el 9 de febrero de 2004, en su condición de persona natural, en la categoría resto, en la actividad de servicios de lavado y limpieza de prendas de tela y de piel, incluso la limpieza en seco.

Por otra parte, la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió el Requerimiento N° 00103255 de 27 de junio de 2012 (fs. 3, anexo 2), por el que se requirió al contribuyente la información que se detalla, correspondiente a los períodos fiscales de enero a diciembre de 2008 en originales y fotocopias, incluyendo declaraciones juradas de pago de impuestos, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y al crédito fiscal, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos, formularios de habilitación de notas fiscales, estados financieros de las gestiones 2007 y 2008, plan código de cuentas contables, libros de contabilidad diario y mayor, así como declaraciones únicas de importación de la gestión 2008.

A fs. 11 del mismo anexo, cursa la respuesta de René Lucio Cope Machicado, dirigida a la administración tributaria, en respuesta al requerimiento de información, en la que señala: "...con la finalidad de dar cumplimiento con lo dispuesto por su autoridad, en aplicación de la L. N° 2492, con la finalidad de no ser pasible a multas o sanciones, siendo que mi contador lastimosamente se encontraba de viaje, habiendo llegado recién el día de ayer me encuentro imposibilitado de presentar la documentación solicitada. (...) solicitar a su autoridad (...) ampliación de plazo para la presentación de documentación..." Es decir, que a través de la respuesta señalada, no negó su registro en el padrón de contribuyentes, ni las actividades desarrolladas en el ámbito económico.

A través del Proveído N° 24 0196 12 de 9 de julio (fs. 13, anexo 2), se concedió excepcionalmente el plazo de dos (2) días hábiles, computables a partir de la notificación con el mismo al contribuyente.

En relación con lo anterior, la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril, en la parte final de su primera página, señala que el contribuyente presentó parcialmente la información requerida el 17 de julio de 2012 según Orden de Fiscalización Externa N° 0012OFE00089 y Requerimiento F-4003 N° 103255, posteriormente indica que la Aduana Nacional y los Agentes Despachantes de Aduana proporcionaron información y documentación consistente en copias fotostáticas de declaraciones de importación y pólizas, donde se verificó que el contribuyente René Lucio Cope Machicado, realizó importaciones en los periodos de julio a septiembre de 2008.

Por otra parte, de acuerdo a requerimiento del Servicio de Impuestos Nacionales, la Aduana Nacional remitió, mediante Nota GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo (fs. 31, anexo 2), el listado y las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) que cursan de fs. 32 a 36 del mismo anexo, documentos en los que consta el nombre de René Lucio Cope Machicado como importador y que en el proceso de fiscalización desarrollado por la administración tributaria, se determinó que se produjeron hechos generadores que no fueron declarados por el sujeto pasivo.

De acuerdo con la información relacionada, la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril, estableció en su segundo considerando, que: "...durante el término de prueba fijado por el art. 98 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, el contribuyente Cope Machicado René Lucio no ofreció pruebas de descargo que desvirtúen los reparos (...) por lo tanto, corresponde a la administración tributaria confirmar la determinación de tributo omitido por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuestos (sic) Transacciones (IT) por los periodos fiscales de julio a septiembre de la gestión 2008, sanción por la conducta tributaria, contenidas en la vista de cargo girada..."

En conclusión, de la relación precedente correspondiente al proceso desarrollado en fase administrativa, se concluye que no es evidente que se hubiera afectado, atentado o vulnerado el derecho de René Lucio Cope Machicado al trabajo y el desarrollo de una actividad lícita, sino que incurrió en contravenciones tributarias que fueron determinadas en debido proceso, habiendo tenido la oportunidad de asumir defensa y deducir los recursos que la ley le permite en sede administrativa, como también de interponer la demanda contenciosa administrativa en análisis.

V.4.- En relación con la prescripción alegada, inicialmente se debe señalar que se trata de una contradicción, ya que lo primero que hizo fue negar la existencia de la deuda tributaria y la sanción impuesta a través de la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril; sin embargo, en este punto alega la prescripción de dichas obligaciones por haber transcurrido supuestamente, más de cuatro años desde la notificación con la aludida resolución determinativa, aunque insistió asimismo, que hasta ahora no le fue notificada.

Como ya fue expuesto al resolver el punto V.1.- de la presente sentencia, René Lucio Cope Machicado fue legalmente notificado con la R.D. N° 17-0123-13 de 1 de abril, el 8 de abril de 2013 conforme notificación cursante a fs. 11 del anexo 1, a través de su apoderado, Ramiro Flores Vargas, en virtud del Testimonio de Poder N° 922/2013, por lo que no puede alegar la falta de notificación.

Ahora bien, el art. 59 de la L. N° 2492, determina que las acciones de la administración, prescribirán en cuatro años, para: 1.- Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2.- Determinar la deuda tributaria. 3.- Imponer sanciones administrativas. 4.- Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Por su parte, el parág. I del art. 60 de la misma ley, establece: "Excepto en el numeral 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo".

Es decir, que siendo que en el presente caso se aplican los num. 1, 2 y 3 del art. 59 de la L. N° 2492 y los hechos generadores se produjeron en julio, agosto y septiembre de 2008, el cómputo del término de la prescripción de cuatro años, se debe iniciar el 1 de enero de 2009, con vencimiento el 31 de diciembre de 2012; sin embargo, en el presente caso, el 28 de junio de 2012 se notificó personalmente a René Lucio Cope Machicado con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00089; el 11 de enero de 2013, se le notificó con la Vista de Cargo N° 29 0249 12 de 28 de diciembre de 2012-SIN/GDEA/DF/FE/VC/00246/2012 de 28 de diciembre-; y finalmente, el 8 de abril de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Flores Vargas, apoderado legal de René Lucio Cope Machicado, con la resolución determinativa.

Tomando en cuenta la relación anterior, la notificación con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00089 el 28 de junio de 2012, en aplicación del art. 62 de la L. N° 2492, suspendió el curso de la prescripción por 6 meses, de manera tal que las facultades de la administración tributaria se extendieron hasta el 30 de junio de 2013; y considerando que la resolución determinativa fue notificada al sujeto pasivo a través de su apoderado el 8 de abril de 2013, dicho acto se efectuó antes que se opere la prescripción de las facultades de la administración tributaria.

Las causas de interrupción y suspensión del término de la prescripción se encuentran expresamente determinadas por ley, en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, siendo aplicables en el presente caso como se explicó ut supra.

V.5.- Respecto de la sanción, que de acuerdo a las afirmaciones del demandante, que la sanción por supuesta omisión de pago, como las facultades de ejecución de la administración tributaria, se encuentran prescritas por disposición del parág. III del art. 59 de la L. N° 2492, se debe aplicar el razonamiento desarrollado al resolver el punto anterior.

V.6.- La Constitución Política del Estado es la Norma Suprema del ordenamiento jurídico nacional, aplicándose al respecto los principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa, por mandato de la propia Constitución en el parág. II de su art. 410, por lo que no queda duda alguna al respecto.

En cuanto a la disposición contenida en el art. 123 del texto constitucional, este se refiere al principio de irretroactividad de la ley, señalando su texto: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución."

En el caso específico de autos, en que el demandante realizó la relación de lo dispuesto por la L. N° 291, modificatoria del art. 59 del Cód. Trib Boliviano, ello no tuvo aplicación y ni siquiera mención en la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y ahora impugnada, por lo que no corresponde mayor consideración al respecto.

Finalmente, en cuanto a la cita de la S.C. N° 0582/2005-R, ella se refiere a la motivación y fundamentación de las resoluciones, respecto de lo cual el demandante no planteó un agravio en su demanda, por lo que este Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse sobre el tema.

VI.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se advierte lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1854/2013 de 7 de octubre, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la administración aduanera impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración del derecho del contribuyente al debido proceso, a la defensa y al desarrollo de una actividad lícita; la supuesta prescripción de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y de la sanción, así como la vulneración del principio de primacía constitucional e irretroactividad.

Sin embargo, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa constitucional, legal y reglamentaria que rige la materia, efectuando el análisis y su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 26 a 32, interpuesta por René Lucio Cope Machicado, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1854/2013 de 7 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



249

Luis Enrique Bailey Lascano c/ Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 5 a 14, subsanada a fs. 30 y aclarada a fs. 33, en la que Luis Enrique Bailey Lascano, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico R.M. N° 602/2013, emitida por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social el 6 de septiembre, la contestación de fs. 43 a 46 vta., réplica de fs. 104 a 106.; duplica de fs. 118-119, decreto de fs. 127, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Luis Enrique Bailey Lascano se apersonó a este tribunal por memorial de fs. 5 a 14, manifestando que al poseer la legitimación prevista en el art. 11 de la Ley de Procedimiento Administrativo y haberse agotado la vía administrativa conforme determinan los arts. 69 y 70 de dicha Ley, interpone formal demanda, solicitando se revoque la R.M. N° 692/13 de 6 de septiembre de 2013, emitida por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, reiterando que su persona hizo uso de los recursos revocatorio y jerárquico en sede administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló que fue notificado con el Memorándum CITE SIN/PE/GG/GNRH/DNANP/MEM/1722/12 de 16 de julio de 2012, en el que el presidente Ejecutivo a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, comunicaba que en vista a la nueva estructura organizacional del Servicio de Impuestos Nacionales, había desaparecido el cargo que venía desempeñando de Jefe de Departamento Distrital I del Departamento de Recaudación y Empadronamiento de la Gerencia GRACO Cochabamba, por lo que siendo una casual de retiro la supresión del cargo, debía alejarse de las funciones que desempeñaba.

En 18 de julio de 2012, formuló recurso de revocatoria contra aquel memorándum, bajo alternativa de presentar recurso jerárquico (sic).

En 10 de agosto de 2012 y 16 de mayo de 2013, presentó recurso jerárquico al amparo del art. 34-III del D.S. N° 26319, en vista que a dicha fecha (no indica si hasta el 10 de agosto de 2012 o 16 de mayo de 2103), no fue notificado en su domicilio señalado (tampoco señala con qué acto debió ser notificado).

El 6 de septiembre de 2013, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social pronunció la R.M. N° 692/2013, que impugna judicialmente.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante señaló que en su caso no existió una causal que justifique su retiro, toda vez que el cargo que venía desempeñando de Jefe de Departamento Distrital I del Departamento de Recaudación y Empadronamiento de la Gerencia GRACO Cochabamba, a la fecha de interposición de la demanda seguía existiendo y que se encontraba ocupado por otra persona, que no existió la reestructuración, por lo que los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales debían ser pasibles a una responsabilidad administrativa en su contra, que no se le proporcionaron los antecedentes del supuesto reordenamiento, habiendo quedado en total estado de indefensión, hecho que transgrede su legítimo derecho de servidor público, incorporado como funcionario de carrera bajo el Registro 2696-IC-1204.

Refirió que ingresó a realizar funciones en el Servicio de Impuestos Nacionales, a raíz de una Convocatoria Pública el 2002, como Jefe del Departamento Distrital I del Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO La Paz, posteriormente como Jefe del Departamento Distrital I del Departamento de Recaudaciones y Empadronamiento de la Gerencia GRACO Cochabamba, cargo que desempeñó hasta la fecha de emisión del memorándum en el que se le comunicó el retiro de su cargo, sin considerar que, en cumplimiento de la L. N° 2027, Estatuto del Funcionario Público, obtuvo su registro como funcionario de carrera.

Siendo reiterativo en los antecedentes de hecho, anotó que su retiro obedece a una decisión discrecional, por lo que en oposición al memorándum de destitución, interpuso recurso de revocatoria solicitando se deje sin efecto la decisión y, que, considerando que el recurso fue denegado, formuló recurso jerárquico ante la misma autoridad, interpuesto (debió decir resuelto) mediante R.M. N° 602/2013, que determinó desestimar el recurso en flagrante contradicción a la normativa legal vigente (no indica que normativa).

Indicó que el recurso jerárquico fue presentado dentro del plazo legal más el término de la distancia, entendiendo que el Ministerio de Trabajo con carácter previo a su admisión, revisó dichos plazos y decretó su radicatoria, admitiendo el recurso a efecto de su análisis y consideración, por lo que no tiene coherencia que el recurso haya sido admitido y luego desestimado, transgrediendo sus derechos al no considerar que el Servicio de Impuestos Nacionales y la autoridad jerárquica, tienen su sede principal en La Paz, por lo que el término de la distancia establecido en el art. 21-III de la Ley de Procedimiento Administrativo, estableciendo un plazo adicional de cinco (5) días a partir del cumplimiento del plazo.

Entre los fundamentos de derecho, afirmó que la C.P.E., en sus arts. 232 y ss., establece el régimen sobre el que se basan los funcionarios públicos, garantizando la carrera administrativa concordante con la L. N° 1178 y Estatuto del Funcionario Público, que el presidente ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales desconociendo dichas normas y el art. 46-II Constitucional procedió a la destitución del cargo que venía cumpliendo, situación que no fue analizada por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, que desestimó considerar el recurso jerárquico por una mala interpretación de la norma en relación al término de la distancia.

Consideró que otro atropello a sus derechos como funcionario público de carrera, constituye la negativa del Servicio de Impuestos Nacionales a proporcionarle fotocopias de la R.M. N° 362/12 de 19 de junio de 2012, por la que se aprobó la supuesta reorganización de la estructura del SIN Cochabamba, en la que habría dejado de existir el cargo en el que se desempeñaba, cuando de ser evidente tal situación, no consideraron que aquella supresión no obedecía al Plan Estratégico Institucional y el Programa de Operaciones Anuales, por lo que su despido se reputa como un acto discrecional de la Máxima Autoridad Ejecutiva del Servicio de Impuestos Nacionales., quién tampoco consideró el art. 32-b) de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal.

Realizando una serie de consideraciones sobre la legitimación activa que posee, el demandante puntualizó que la resolución ministerial impugnada en el presente proceso, no efectuó una debida compulsión de los antecedentes contenidos en el expediente administrativo, por lo que se transgredió el art. 17-I de la L. N° 2341 y “el principio que la administración pública no desconoce derechos objetivos y subjetivos y debe adecuarse para el reconocimiento de los mismos, solo si estos se hallan consolidados en la forma de su reconocimiento y son atribuibles plenamente por mandato legal, no así por interpretaciones que contravenga la normas señaladas” (sic).

Afirmó que con la emisión del Memorandum CITE SIN/PE/GG/GNRH/DNANP/MEM/1722/2012 de 16 de julio de 2011, fue sometido a un despido discrecional, no habiendo sido aplicado en el marco de la norma vigente, por lo que invalida y resta legitimidad al mismo (sic), al margen del que su emisión no correspondió a la verdad de los hechos, en vista de que nunca se conocieron los antecedentes legales y técnicos que respaldaron la supresión del cargo o ítem, desconociendo el Principio de Secuencia, al contener aspectos que no existían o existieron a momento de su emisión.

Finalmente, afirmó que los aspectos antes indicados vulneran el Derecho al Trabajo de manera justa y honrada además de la estabilidad laboral, máxime si ostentaba la condición de funcionario de carrera y que no se dio la imaginaria supresión del cargo.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, se revoque y se deje sin efecto la R.M. N° 602/13 de 6 de septiembre de 2013, que desestimó el recurso jerárquico y desconoció el plazo de la distancia, y por ende se deje sin efecto el Memorandum CITE: SIN/PE/GG/GNRH/DNAP/MEM/1722/12 de 12 de julio de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

Sonia María Ángeles Avendaño, Norka Josefa Araujo Mamani, Willam Cristian Baptista Noya y Daniel Loayza Torres, en representación legal del Señor Ministro del Trabajo, Empleo y Previsión Social, se apersonaron al proceso, respondiendo negativamente con memorial presentado el 30 de junio de 2014 cursante de fs. 43 a 46 vta., luego de enunciar los antecedentes del proceso administrativo, señaló en síntesis los siguientes extremos:

Que el Ministro de Trabajo Empleo y Previsión Social, por medio de la R.M. N° 602/2013 de 6 de septiembre, desestimó el recurso jerárquico interpuesto por el demandante dada su extemporánea interposición, haciendo constar en dicha resolución que el recurrente, actual demandante fue incorporado a la carrera administrativa del Servicio de Impuestos Nacionales mediante R.A. SSC 025/2004 de 31 de diciembre de 2004 emitida por la ex Superintendencia de Servicio Civil, en el cargo de Jefe de Departamento Distrital I (no indica en qué regional), habiéndosele asignado el Número de Funcionario de Carrera 2696 IC 1204.

Señaló que la Resolución de Revocatoria N° 04-0004-13 de 20 de abril de 2013, motivo de impugnación en la instancia jerárquica, que a su vez resolvió el recurso de revocatoria interpuesto por el demandante, le fue notificada a horas 08:55 a.m. del 7 de mayo de 2013 personalmente, constando en señal de la notificación la firma del interesado. Que el plazo de los cinco (5) días hábiles previsto en el parág. II del art. 33 del Reglamento de Recursos de Revocatoria y Jerárquico para la Carrera Administrativa, aprobado por D.S. N° 26319 de 15 de septiembre de 2001, señala que para activar la instancia jerárquica, dicho plazo será computable a partir del día siguiente hábil de la notificación con la resolución de instancia revocatoria en aplicación de lo previsto en los parágs. I y II del art. 16 de Decreto Supremo referido. Que de la revisión de antecedentes se evidenció que el recurso jerárquico fue presentado el 17 de mayo de 2013, con un retraso de tres días hábiles, siendo interpuesto fuera del plazo previsto por el art. 33-II del Reglamento citado, por lo que, en aplicación del art. 24-1-c) de aquel Reglamento fue desestimado, no siendo aplicable el plazo de la distancia en vista que el recurrente tenía la posibilidad de presentar el recurso jerárquico en las oficinas de GRACO Cochabamba, tomando en cuenta que éste debe ser interpuesto ante la misma autoridad que pronunció la resolución del recurso de revocatoria.

Añadió que la resolución impugnada judicialmente responde a los infundados argumentos del demandante esgrimidos en su acción por lo que, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social se ratifica en cada uno de los fundamentos de la resolución ministerial que resolvió el recurso jerárquico, no siendo evidente que esta resolución así como la que resolvió el recurso de revocatoria hayan sido pronunciadas al margen de la ley y que no consideraron los argumentos de fondo y forma expuestos por el actual demandante en sede administrativa, pues de haber sido pronunciados al margen de la ley, no se habría dispuesto en la resolución del primer recurso jerárquico la anulación de obrados al haberse detectado un vicio procesal constituido por la falta de notificación al recurrente con el auto de apertura del término de prueba en el recurso de revocatoria, a cuya consecuencia se pronunció nueva resolución en el recurso de revocatoria, contra la que se dedujo nuevamente recurso jerárquico que efectivamente en esta oportunidad no fue considerado en vista a su presentación extemporánea.

Argumentó que conforme al procedimiento previsto en el art. 15 del D.S. N° 26319 de 15 de septiembre de 2001, una vez elevado el recurso jerárquico ante la instancia que deba resolverlo (Ministerio de Trabajo), este necesariamente debe ser admitido para su sustanciación, acto que en ningún caso importa la consideración de fondo si éste fue presentado fuera del plazo legal, como ocurrió en el caso del demandante, recalcando que el plazo de la distancia invocado por el demandante no es aplicable por el solo hecho de que su domicilio se encuentre en un lugar distinto al de la sede de la entidad que deba resolver el recurso jerárquico, resultando equivocada la concepción del actor, en sentido de que debió aplicarse la disposición contenida en el art. 21-III de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Por último en la respuesta se afirma que no corresponde a este tribunal analizar los aspectos esgrimidos en la demanda en relación al Memorándum CITE SIN/PE/GG/GNRH/DNANP/MEM/1722/12 de 16 de julio de 2012, toda vez que aquellos argumentos no fueron valorados por la instancia jerárquica, otro error en la pretensión del demandante, cuando debió centrar su demanda en rebatir una hipotética errada desestimación del recurso jerárquico, no debiendo olvidarse que en toda resolución sea administrativa o judicial debe primar el Principio de Congruencia.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada a través de sus representantes legales, solicitó se declare “improcedente” la demanda, debió decir Improbada y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. Respuesta del tercer interesado.

Conforme consta a fs. 98 del expediente, el Presidente Ejecutivo (MAE) del Servicio de Impuestos Nacionales, fue debida y lealmente notificado con la presente demanda en su condición de tercero interesado a horas 17:08 del 16 de junio de 2014. Empero, no obstante su legal notificación, no se apersonó a la causa, por lo que nada hay que referir al respecto.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno procesal, dan cuenta que el hecho que dio lugar al reclamo de Luis Enrique Bailey Lascano contra los actos del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social fue el Memorándum CITE SIN/PE/GG/GNRH/DNANP/MEM/1722/12 de 16 de julio de 2012, en el que el Presidente Ejecutivo a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, le comunicaba que en vista a la nueva estructura organizacional del Servicio de Impuestos Nacionales, había desaparecido el cargo que venía desempeñando de Jefe de Departamento Distrital I del Departamento de Recaudación y empadronamiento de la Gerencia GRACO Cochabamba (fs. 21 anexo N° 1).

Notificado el demandante con el memorándum referido en el punto que antecede, interpuso contra dicho acto recurso de revocatoria en los términos del memorial de fs. 29 a 31 vuelta del anexo N° 1, que mereció la Resolución N° 04-0023-12 de 31 de julio de 2012, a través de la cual el presidente ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales resolvió confirmar el memorándum en el que se dispuso el alejamiento del demandante de su puesto laboral, en vista que a raíz del proceso de reestructuración administrativa encarado por el Servicio de Impuestos Nacionales, se determinó la supresión del cargo que venía ejerciendo el actual demandante (fs. 21 a 28 del anexo N° 1).

Contra la resolución antedicha, Luis Enrique Bailey Lascano dedujo Recurso Jerárquico mediante memorial de fs. 34 a 38 del anexo N° 1, que fue conocido y resuelto por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, que a través de su titular pronunció la R.M. N° 172/13 de 19 de marzo de 2013, determinando anular obrados hasta la diligencia de notificación con el auto de apertura del término de prueba del recurso de revocatoria, por constituir el vicio procesal más antiguo, al no haber sido notificado personalmente al recurrente (fs. 50 a 57 del anexo N° 1), a cuya consecuencia, el presidente del Servicio de Impuestos Nacionales pronunció la Resolución de Revocatoria N° 04-0004-13 de 30 de abril de 2013, en la que con similar argumento que la primera resolución anulada, decidió confirmar el Memorándum CITE SIN/PE/GG/GNRH/DNANP/MEM/1722/12 de 16 de julio de 2012, (fs. 76 a 83 del anexo N° 1).

Mediante memorial de fs. 182 a 190 del anexo N° 1, el actual demandante formuló recurso jerárquico contra la resolución que resolvió el recurso de revocatoria, recurso administrativo que fue conocido y tramitado por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, quién pronunció la R.M. N° 602/13 de 6 de septiembre de 2013, resolviendo como punto único desestimar el jerárquico interpuesto contra la Resolución Revocatoria N° 04-0004-13 de 30 de abril de 2013 en atención a lo establecido en el num. 1) del inc. d) del art. 24 del Reglamento de Recursos de Revocatoria y Jerárquico para la carrera administrativa, esto es por la presentación extemporánea del recurso, entendiendo que los plazos establecidos en dicho reglamento se entienden como máximos y son de cumplimiento obligatorio (fs. 523-529 del anexo N° 2, reiterada a fs. 23-29 del expediente).

Dicho acto administrativo dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

En el curso de su trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica de fs. 104 a 106.; réplica de fs. 118-119, a fs. 127 se pronunció el decreto de “Autos” para sentencia.

V. De la problemática planteada.

Así expuestos los fundamentos de la demanda y contrastados con los de la respuesta, en relación a los antecedentes administrativos, se identifican los siguientes aspectos como objeto de la litis:

1.- Si el retiro del demandante del cargo que venía ejerciendo como Jefe de Departamento Distrital I del Departamento de Recaudación y Empadronamiento de la Gerencia GRACO Cochabamba, efectivamente obedeció a la reestructuración institucional del Servicio de Impuestos Nacionales o, por el contrario, constituye un acto discrecional del presidente ejecutivo de la entidad.

2.- Si se desconocieron los derechos que poseía como funcionario de carrera administrativa al determinarse el alejamiento de su cargo.

3.- Si el recurso jerárquico intentado en sede administrativa por el actual demandante fue presentado dentro del plazo legal, por lo que debió ser considerado y analizado en los aspectos de fondo en lugar de haber sido desestimado por su presentación extemporánea, transgrediendo el art. 17-I de la Ley de Procedimiento Administrativo.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo a efectuar el análisis que corresponda, debe decirse que el memorial de demanda contiene algunas imprecisiones y resulta innecesariamente reiterativo en su fundamentación.

VI.1.- En relación al primer punto de controversia, es decir, si el retiro del demandante del cargo que venía ejerciendo como jefe de Departamento Distrital I del Departamento de Recaudación y empadronamiento de la Gerencia GRACO Cochabamba, efectivamente obedeció a la reestructuración institucional del Servicio de Impuestos Nacionales o, por el contrario, constituye un acto discrecional del Presidente Ejecutivo de la entidad, el demandante afirmó no ser evidente el supuesto reordenamiento institucional que determinó la supresión del cargo que venía ejerciendo y que hasta la fecha de interposición de la demanda, otra persona ocupaba aquel cargo. Al respecto, de los antecedentes venidos a este tribunal se evidencian los siguientes extremos: a) Previo el Informe Técnico CITE: SIN/GG/GNFA/FNRH/SPCG/INF/042/2012 e Informe legal CITE: SIN/GG/GNTJCC/DCEOCC/INF7142/12, ambos de 6 de junio de 2012 (fs. 211 a 253 del anexo N° 1), mediante resolución administrativa de presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0252-12 de 8 de junio de 2012, pronunciada en el marco de la L. N° 1178 de Administración y Control Gubernamental y las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, aprobadas por D.S. N° 26115 de 16 de marzo de 2001, se aprobó el ajuste organizacional y operativo nueva escala salarial y la planilla presupuestaria de aquella entidad; (fs. 207 a 210 del anexo N° 1); b) A través de la R.M. N° 362 de 19 de junio de 2012, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, se aprobó la escala salarial y la nueva estructura de cargos del Servicio de Impuestos Nacionales, encomendando la correcta aplicación de la escala salarial y la ejecución del grupo 10000 "Servicios Personales" al principal ejecutivo de la entidad bajo observancia de las normas legales que rigen la ejecución presupuestaria (fs. 201-203 del anexo N° 1); c) Dentro de la nueva estructura organizacional del Servicio de Impuestos Nacionales, dejó de existir el cargo Jefe de Departamento Distrital I del Departamento de Recaudación y Empadronamiento de las Gerencias GRACO.

Consecuentemente, el memorándum emitido por el presidente ejecutivo a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, obedeció a la nueva estructura organizacional del SIN, pues, ante la supresión del cargo que venía desempeñando el demandante, no existía posibilidad de que siga ejerciendo un cargo inexistente, aun cuando el funcionario público ostente la calidad de funcionario de carrera administrativa. Sobre el particular el art. 40 de la L. N° 2027 del Estatuto del Funcionario Público señala que el retiro es la terminación del vínculo que une a la administración con el funcionario de carrera de acuerdo a los procedimientos previstos en esta Norma, mientras que el art. 41-g) del mismo cuerpo normativo es claro cuando entre las causales de retiro establece: "Por supresión del cargo, entendida como la eliminación de puestos de trabajo o cargos en el marco del Sistema de Organización Administrativa". Situación que se presentó en el caso de autos.

Dentro de este mismo contexto, las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, aprobadas mediante D.S. N° 26115, cuya finalidad establecida en su art. 1 es regular el Sistema de Administración de Personal y la Carrera Administrativa, en el marco Constitucional, de la L. N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, la L. N° 2027 Estatuto del Funcionario Público y Decretos Reglamentarios, en todas las entidades del sector público, en su art. 32, al referirse al "Proceso de Retiro", determina que el retiro es la terminación del vínculo laboral que une a la entidad con el servidor público, señalando entre las causales por las que puede producirse el retiro, la establecida en el inc. h) que prevé: "Supresión del puesto, entendida como la eliminación de puestos de trabajo, cuando éstos dejen de tener vigencia como resultado de la modificación de competencias o restricciones presupuestarias a la entidad, traducidos en los Sistemas de Programación de Operaciones y Organización Administrativa, en cuyo caso se suprimirá también el ítem correspondiente".

En base a las normas citadas y glosadas precedentemente, con absoluta claridad puede concluirse que la desvinculación laboral del demandante con el Servicio de Impuestos Nacionales, Regional Cochabamba, se encontraba debida y legalmente justificada y obedeció a la nueva estructura organizacional y escala salarial que entró en vigencia a partir de su aprobación mediante el D.S. N° 362 de 19 de junio de 2012, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, determinando este Tribunal Supremo de Justicia que el acto administrativo del presidente ejecutivo a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales constituido por el memorándum en el que se comunicó al demandante su retiro, no resulta un acto discrecional y arbitrario como erróneamente afirma el demandante en el fundamento de su acción, por lo que no corresponde otorgarle razón en su pretensión.

VI.2.- A cerca del segundo objeto de la litis, sobre si se desconocieron los derechos que poseía como funcionario de carrera administrativa al determinarse el alejamiento de su cargo, corresponde decir que, el fundamento del punto que antecede y la normativa legal en la que se funda, permite afirmar que el retiro, entendido como la terminación del vínculo que une a la administración con el funcionario, ha sido establecido únicamente para los funcionarios de carrera y en caso de presentarse las causales también establecidas en la Norma, ha de procederse conforme a los procedimientos previstos en el Estatuto del Funcionario Público, por lo que, en el caso de análisis, ante la supresión del puesto, no podía persistir la relación laboral, así se trate de un funcionario de carrera administrativo con número de registro asignado por la ex Superintendencia de Servicio Civil. Por ello, tampoco es evidente lo aseverado por el demandante en sentido de haberse desconocido los derechos que poseía como funcionario de carrera.

VI. 3.- Finalmente sobre el último punto de controversia, en sentido de si el recurso jerárquico intentado en sede administrativa por el actual demandante fue presentado dentro del plazo legal, por lo que debió ser considerado y analizado en los aspectos de fondo en lugar de haber sido desestimado por su presentación extemporánea, se hace necesario mencionar que el actor contraviene la posición de la autoridad demandada que desestimó el Recurso Jerárquico por su presentación extemporánea, manifestando que, en el cómputo de presentación de aquel recurso no se consideró el plazo adicional de la distancia establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo.

A efecto de la revisión de este punto, se pasa a considerar fechas de notificación y plazos establecidos para las impugnaciones en sede administrativa en el marco de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, considerando que tiene por objeto entre otros, establecer las normas que regulan la actividad administrativa y el procedimiento administrativo del sector público; haciendo efectivo el ejercicio del derecho de petición ante la administración pública y regular la impugnación de actuaciones administrativas que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados.

Es el art. 21 de la Ley antedicha, el que determina que los plazos y términos para la tramitación de los procedimientos administrativos se entienden como máximos y son obligatorios para las autoridades administrativas, servidores públicos y los interesados, corriendo los mismos a partir del día siguiente hábil a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento.

Por su parte, el art. 66 parág. II, siempre de la Ley de Procedimiento Administrativo, en cuanto al recurso jerárquico señala: "(...) el recurso jerárquico se interpondrá ante la misma la autoridad administrativa competente para resolver el recurso de revocatoria, dentro del plazo de diez (10) días siguientes a su notificación, o al día en que se venció el plazo para resolver el recurso de revocatoria (...).

Dentro de este marco normativo, fue pronunciado el D.S. N° 26319 de 16 de septiembre de 2001, estableciendo el procedimiento administrativo para la sustanciación de los recursos de revocatoria y jerárquicos a que hacen referencia los arts. 65, 66 y 67 de la L. N° 2027. El art. 33 de este Decreto Supremo, señala: "Contra la resolución que resuelva el recurso de revocatoria, el Interesado únicamente podrá interponer el recurso jerárquico. El recurso jerárquico deberá ser interpuesto por el interesado ante la misma autoridad administrativa que dictó el recurso de revocatoria, dentro del plazo de cinco días siguientes a su notificación o de vencido el plazo para dictar el recurso de revocatoria. La norma glosada se constituye en específica, habida cuenta que constituye el reglamento para la tramitación de los recursos de revocatoria y jerárquico para la carrera administrativa, por lo que, su observancia y aplicación por parte de las autoridades administrativas reviste el carácter de obligatoriedad. De la inteligencia de la norma glosada, se extraen dos aspectos importantes a saber: a) el recurso jerárquico necesariamente debe ser presentado ante la misma autoridad administrativa que resolvió el recurso jerárquico. En el caso de autos, ante el presidente ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales: b) El plazo en el que debe ser interpuesto es de cinco días hábiles administrativos.

De la revisión de antecedentes se tiene que Luis Enrique Bailey Lascano, fue notificado personalmente en su domicilio sito en calle Juan Capriles N° 379, zona Queru Queru de Cochabamba con la Resolución del Recurso de Revocatoria N° 04-0004-13 de 30 de abril de 2013, que confirmó el memorándum en el que se comunicó al demandante la supresión del cargo que venía ejerciendo en el SIN Cochabamba, el 7 de mayo de 2013 a hrs. 8:55 (fs. 85 del anexo N° 1), por lo que, el recurso jerárquico deducido contra tal Resolución debía ser presentado hasta el 14 de mayo de 2013. Sin embargo, conforme consta en el cargo de presentación del memorial de interposición del recurso jerárquico de fs. 87 del anexo N° 1, aquel recurso de impugnación fue presentado a hrs. 12:09 del 17 de mayo de 2013.

La relación de fechas que antecede, permite concluir que el recurso jerárquico fue presentado tres días después del vencimiento del plazo de los cinco días a que hace mención el art. 33 del D.S. N° 26319 de 16 de septiembre de 2001.

Ahora bien, el demandante, pretende justificar la extemporaneidad de presentación del recurso jerárquico, invocando el art. 21-III de la Ley de Procedimiento Administrativo, que prevé: "Las actuaciones administrativas que deban ser realizadas por personas que tengan su domicilio en un municipio distinto al de la sede de la entidad pública que corresponda, tendrán un plazo adicional de cinco (5) días, a partir del día de cumplimiento del plazo", disposición entendida por el demandante como plazo de la distancia, que, en el caso de análisis no puede ser aplicado, por cuanto si bien es evidente que, en cumplimiento del art. 66-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, el recurso jerárquico debe ser interpuesto ante la misma autoridad que resolvió el recurso de revocatoria (presidente ejecutivo del SIN), cuyo domicilio legal encuentra en La Paz, no es menos evidente que la notificación con la resolución de dicho recurso fue practicada a través de las oficinas de GRACO Cochabamba, en la ciudad del mismo nombre, hecho que conlleva entonces a afirmar que el recurso jerárquico debió ser presentado en estas dependencias, conforme determina el art. 66-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y 33-II del Decreto Supremo Reglamentario, debiendo la autoridad administrativa encargada del SIN Cochabamba, en atención a la disposición de los arts. 66-III de la citada Ley y 33-III del Decreto Supremo Reglamentario, remitir por conducto regular a la autoridad competente para su resolución en el plazo de 3 días, autoridad que por previsión del art. 33-III del Decreto Supremo aludido, estaba constituida por el Superintendente General del Servicio Civil, sustituido por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, ante la extinción de las Superintendencias de los Sectores Regulados, determinada por el art. 139 del D.S. N°298994 de 7 de febrero de 2009, que aprobó la Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional de Bolivia.

En suma de la fundamentación y análisis realizado se concluyen dos aspectos importantes: El recurso jerárquico fue presentado extemporáneamente y no puede aplicarse la ampliación del plazo cual es la pretensión del demandante, por lo que, la autoridad demandada, a momento de resolver el recurso jerárquico, observó la previsión del art. 24-d)-1) que determina como una forma de resolución de los recursos de impugnación, la desestimación del recurso cuando haya sido planteado fuera del término previsto por ley.

Por lo expuesto, no se encuentra aplicación indebida de la ley en la R.M. N° 602/2013 de 6 de septiembre, resultando entonces no ser evidentes los fundamentos de la demanda.

Por último, en relación a la afirmación del demandante en sentido de que la emisión del Memorándum CITE SIN/PE/GG/GNRH/DNANP/MEM/1722/12 de 16 de julio de 2012, no correspondió a la verdad de los hechos, en vista de que nunca se conocieron los antecedentes legales y técnicos que respaldaron la supresión del cargo o ítem, desconociendo el Principio de Secuencia, aun cuando este aspecto no fue fijado como punto de controversia, no puede dejar de ser considerado, teniendo en cuenta que –conforme el fundamento de la presente resolución–, se pudo comprobar que efectivamente existió una reestructuración organizacional en el Servicio de Impuestos Nacionales, siendo evidente que, conforme la respuesta de la autoridad demandada, estos aspectos no fueron objeto del recurso

Jerárquico, por lo que ante esta instancia jurisdiccional no pueden ser traídos a colación elementos nuevos que no fueron motivos del Recurso Jerárquico en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico R.M. N° 602 de 6 de septiembre de 2013 emitida por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social.

No suscribe el magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



250

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 45, en la que Enrique Martín Trujillo Velásquez, en su condición de Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1784/2013 pronunciada el 24 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 51 a 54, réplica de fs. 74 a 77, dúplica a fs. 80, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la orden de verificación impositiva del contribuyente AGRICOMSEEDS S.R.L., con NIT 1014369026, sobre el cumplimiento de las normas que rigen el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con relación a las notas fiscales observadas, respecto a los periodos marzo, mayo, julio, octubre y noviembre de 2008, consignado como operativo 821 "Orden de Verificación 0012OVE03684", notificada el 11 de octubre de 2012. El contribuyente el 16 de octubre de 2012, presentó la documentación requerida en la orden de verificación. Posteriormente el 9 de noviembre de 2012 GRACO Santa Cruz, procedió a la emisión de la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03684-0438/12, notificada el 19 de noviembre de 2012, otorgándole al contribuyente el plazo de 30 días para la presentación de descargos u ofrecimiento de pruebas. El 28 de diciembre de 2012, toda vez que el contribuyente no presentó prueba suficiente para validar el crédito fiscal observado, se emitió la R.D. N° 17-00400-12, que establece una deuda tributaria sobre base cierta de UFV 2.025, notificada el 1 de diciembre de 2012. Ante esta resolución el contribuyente presentó recurso de alzada que a su vez, mereció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0551/2013 de 1 de julio que confirma la resolución determinativa impugnada.

Contra esta resolución el contribuyente interpone recurso jerárquico, que generó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1784/2013 de 24 de septiembre, la que anula la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la vista de cargo a efectos de que se emita una nueva cumpliendo los requisitos del art. 96 de la L. N° 2492.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante transcribe el art. 35 de la Ley del Procedimiento Administrativo y manifiesta que no es posible declarar la nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria como lo manifestó la AGIT, si la misma no se encuentra expresamente formulada en la ley, lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, entendido según la doctrina como una regla procesal en materia de

nulidades, que permite inhibir a un acto de sus efectos jurídicos únicamente si la causal de nulidad ha sido formal y legalmente establecida en la norma.

Que se ha cumplido con el debido procedimiento a momento de realizar la fiscalización o verificación de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, el mismo que de la simple revisión de antecedentes administrativos podrán evidenciar que la administración tributaria no realizó actuaciones ilegales, sino procedió a la valoración de la documentación presentada por el contribuyente tal como se puede demostrar en el informe de conclusiones CITE:SIN/GGSCZ/DF/VEINF/3616/2012 además de que se aplicó objetivamente la normativa tributaria, siguió los procedimientos de fiscalización, atendió todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente, valoró todos los descargos presentados como pruebas, hizo conocer todas las actuaciones administrativas para que el contribuyente este a derecho y asuma defensa si correspondía, tales acciones son determinantes para evidenciar que no existe violación alguna, sino una simple disconformidad con la aplicación de la normativa tributaria.

Sobre que no se dio a conocer al contribuyente las observaciones a las facturas presentadas, es totalmente fuera de lugar, puesto que en el análisis técnico de la vista de cargo hace referencia justamente a la observación de las facturas, señalando las condiciones de las facturas para validarlas y hacer uso del beneficio del crédito fiscal, asimismo la vista de cargo hace referencia a los procedimientos utilizados para el cálculo de lo adeudado, no existiendo indefensión en ningún momento ni vicios de nulidad.

La documentación presentada a la vista de cargo por el contribuyente fue debidamente valorada y sustentada, sin embargo fue rechazada debido a que no se evidenció documentación contable financiera que demuestre la realización de las transacciones, es decir el contribuyente presentó comprobantes de egreso que no pueden considerarse como medios probatorios de pago, más allá de ellos, los comprobantes de egreso no cuentan con firmas autorizadas por el contribuyente, situación que no permite verificar la constancia de los supuestos pagos entre partes.

A continuación cita el art. 76 de la L. N° 2492, que dispone que, en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Prosigue manifestando que, la R.D. N° 17-00400-12, cumple con todos los requisitos legales de validez asimismo se encuentra debidamente fundamentado las observaciones realizadas dentro del marco jurídico y la doctrina tributaria tal como se puede evidenciar en dicha resolución, siendo que se encuentra enmarcada en la normativa tributaria la cual establece los requisitos mínimos que debe contener. Que el trabajo realizado por la administración tributaria, fue en el marco de lo establecido por los arts. 66, 100 y 104 de la L. N° 2492.

Que está demostrado que al contribuyente se le otorgó plazos y condiciones establecidos por ley para que presente documentación y pruebas y los descargos que estime conveniente en fase administrativa a fin de probar sus extremos y que no existió indefensión en el sujeto pasivo. Que de antecedentes consta el análisis y valoración de las notas fiscales detalladas en función a la verificación, las mismas que han sido observadas porque no cumplen con las normas tributarias y disposiciones legales, además que la vista de cargo se encuentra respaldada y debidamente analizada a momento de la determinación de la deuda.

I.1. Petitorio. ¿

Solicita que se dicte sentencia declarando probada la demanda y se revoque la Resolución N° AGIT/RJ 1784/2013 y en definitiva se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recuso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0551/2013 que confirma la R.D. N° 17-00400-12 de 28 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

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

Que pese a que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada, manifiesta que los argumentos expuesto en la demanda contenciosa administrativa no desvirtúan los extremos expuestos por la AGIT, más cuando son reproducciones integrales de fundamentos ya expuestos en la instancias de alzada y jerárquico, por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante de manera oficiosa.

En relación a los vicios de nulidad en la vista de cargo, esa instancia jerárquica señaló que de la revisión de los antecedentes se observó que el 11 de octubre de 2012, la administración tributaria notificó al representante legal de la Empresa AGRICOMSEEDS S.R.L., con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE3684, por la que se le comunicó el inicio de un proceso de verificación de diferentes facturas, respecto al Crédito Fiscal IVA de los periodos marzo, mayo, julio, octubre y noviembre de 2008. Posteriormente el 16 de octubre de 2012 el contribuyente presentó la documentación solicitada, a continuación fue notificado con la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE3684-0438/2012, que estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria sobre base cierta de 2.025,20 UFV equivalente a Bs 3.625.-, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, otorgándosele el plazo de 30 días para la presentación de descargos. Después el 6 de diciembre de 2012, mediante memorial el sujeto pasivo solicitó anular la vista de cargo argumentando la falta de fundamentación en dicho acto administrativo, así como la falta de valoración de la documentación presentada en proceso de determinación, lo que le hubiera causado indefensión. En ese sentido si bien en la vista de cargo se detallan las facturas observadas en el alcance de la verificación, no es menos cierto que sólo se hizo conocer al contribuyente los números y datos generales de las facturas como la fecha, número de autorización e importe, pero esto de ninguna manera puede suplir al conocimiento del resultado preliminar de la fiscalización que establezca cuales son las observaciones a cada una de las facturas, observaciones que debían constar en la vista de cargo, a fin de que el sujeto pasivo formule descargos a dichas observaciones, puesto que se lo dejó en un estado de indefensión, más aun cuando el respaldo legal utilizado corresponde a transacciones no respaldadas con la factura original, no vinculada a la actividad gravada, transacciones realizadas efectivamente. Por lo que la vista de cargo debe contener los hechos, actos, datos elementos y valoraciones que fundamenten la resolución

determinativa, además que no contiene el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, siendo éste uno de los requisitos previstos en el art. 18-g) del D.S. N° 27310, viciando de nulidad a dicho acto conforme lo dispuesto en el parág. II del art. 96 de la L. N° 2492.

Respecto a la resolución determinativa conforme establece el parág. I. art. 96 de la L. N° 2492, al haberse evidenciado vicios de nulidad en la vista de cargo no le permitió asumir defensa sobre los cargos preliminarmente determinados, dicho acto determinativo también se encuentra afectado y viciado de nulidad en cuanto a sus fundamentos de hecho y derecho, en ese contexto al existir un vicio más antiguo detectado en la vista de cargo, conforme el análisis efectuado precedentemente, fue necesario sanear el procedimiento, por consiguiente con el fin de evitar la vulneración del derecho a la defensa, consagrados en los arts. 115, parág. II de la C.P.E., y 68-6) y 10) de la L. N° 2492, correspondió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03684-0438/2012, inclusive a fin de que la administración tributaria emita una nueva vista de cargo observando los requisitos definidos en los arts. 96 parág. I de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310, saneando el proceso determinativo.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos, permite concluir lo siguiente:

1.- Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la emisión de la orden de verificación impositiva del contribuyente AGRICOMSEEDS S.R.L., con NIT 1014369026, del Impuesto al Valor Agregada (IVA) con relación a las notas fiscales observadas, respecto a los periodos marzo, mayo, julio, octubre y noviembre de 2008, consignado como operativo 821 "Orden de Verificación 0012OVE03684", notificada el 11 de octubre de 2012.

2. Presentada la documentación requerida en la orden de verificación. El 9 de noviembre de 2012 GRACO Santa Cruz, procedió a la emisión de la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03684-0438/2012, que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, conforme al art. 165 de la L. N° 2492 y le otorga al recurrente el plazo para la presentación de descargos de 30 días.

3.- El 28 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 17-00400-12, en la que establece una deuda tributaria sobre base cierta de UFV 2.025, notificada el 1 de diciembre de 2012.

4.- Ante esta resolución el contribuyente presentó recurso de alzada que a su vez mereció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0551/13 de 1 de julio de 2013, que confirma la resolución determinativa impugnada.

5.- Contra esta resolución el contribuyente interpone recurso jerárquico, que generó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1784/2013 de 24 de septiembre, la que anula la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, hasta la vista de cargo, a fin de que la administración tributaria emita una nueva en cumpliendo los requisitos señalados en los arts. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 71, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 74 a 77 que ratifica los términos de su demanda; a su turno fue presentado dúplica que sale a fs. 80 que repite los términos de la respuesta.

Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 100, se dispuso autos para sentencia, posteriormente cursa memorial de apersonamiento de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales cursante a fs. 107 que pide se declare improbada la demanda.

IV. Problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-1784/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar, la legalidad o ilegalidad de la decisión que anula obrados, hasta la emisión de la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03684-0438/2012 de 9 de noviembre, para que se emita una nueva que se ajuste a la revisión del art. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.O.J., que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

De los antecedentes administrativos cotejados con la resolución jerárquica impugnada, se tiene:

De la revisión de antecedentes se evidencia que a la Empresa AGRICOMSEEDS S.R.L., con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE3684, se le comunicó el inicio de un proceso de verificación de facturas, respecto al crédito fiscal IVA de los periodos marzo, mayo, julio, octubre y noviembre de 2008, habiéndosele requerido la presentación de documentación de descargo. A tal efecto el contribuyente según acta de recepción de documentación de 16 de octubre de 2012, presentó la documentación solicitada. Posterior a ello fue notificado con la Vista de Cargo N° 0012-821-00OVE3684-0438/2012 que estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria sobre base cierta de 2.025.20 UFV, equivalente Bs 3.625.-, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, otorgándole el plazo de 30 días para la presentación de descargos. Posteriormente el contribuyente mediante memorial de 6 de diciembre de 2012 pidió se anule la vista de cargo debido a la falta de fundamentación del acto administrativo, así como la falta de valoración de la documentación presentada, extremos que no fueron considerados, por lo que, se emitió la R.D. N° 17-00400-12 de 28 de diciembre, que resolvió determinar de oficio sobre base cierta la obligación impositiva del contribuyente AGRICOMSEEDS S.R.L., con NIT 1014369026, relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos marzo, mayo, julio, octubre y noviembre de 2008, estableciéndose una deuda tributaria de 2.023 UFV, equivalentes a Bs 3.641.-, que posteriormente fue anulado por la resolución jerárquica impugnada.

Revisado el contenido de la vista de cargo, se constata que en dicho acto inicialmente se detallaron las notas fiscales observadas en la orden de verificación manifestando expresamente que se presentó toda la documentación dentro de plazo establecido, de igual modo hace referencia a línea doctrinal en aplicación de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530, adoptada por el SIN para el beneficio del crédito fiscal, previo el cumplimiento de cuatro requisitos y señala de manera general que la base imponible constituiría el total de las notas fiscales en el Cuadro 3 base imponible por periodo de acuerdo a la nota fiscal observada, empero no hace conocer al sujeto pasivo cuál de las cuatro requisitos establecidos se habría incumplido en cada una de las notas fiscales observadas, a más de indicar que el respaldo legal que se usó para determinar el cálculo de la diferencia observada, fue entre otros la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, referida genéricamente a incumplimiento de deberes formales. Ahora, si bien en la vista de cargo se detallan las facturas observadas, pero en los hechos sólo se hace conocer al contribuyente los números y datos generales de las facturas como la fechas, número de autorización, importe, etc., pero en ningún momento las observaciones a cada una de ellas, aspecto que debía constar de forma clara y expresa a fin de que el sujeto pasivo o contribuyente formule sus descargos a dichas observaciones, dejándolo por ende en un estado de indefensión.

En ese sentido los art. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310, específicamente establecen que la vista de cargo debe contener entre otros, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Así debe contener la liquidación previa de la deuda tributaria; acto u omisión que se le atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones y requerimiento a la presentación de descargos. Asimismo, en el marco de lo dispuesto por el art. 98-I de la L. N° 2492, fijará la base imponible sobre base cierta o sobre base presunta con la liquidación previa del tributo adeudado. En este contexto, también el indicado artículo señala que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos viciará de nulidad la vista de cargo.

Contrastado estos requisitos con el contenido de la vista de cargo, es evidente que ésta no contiene los fundamentos de hechos relacionados específicamente al origen de la deuda tributaria; es decir, de donde emerge ésta, cual su hecho generador y que dio lugar a la imposición del IVA correspondiente a los periodos anotados, ausencia que vicia de nulidad dicho acto porque no cumple los requisitos formales, indispensable para que alcance su fin.

El parág. II del art. 115 de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso en concordancia con los núm. 6 y 7 del art. 68 de la L. N° 2492 los cuales establecen que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se formulen, ya sea en forma personal o a través de tercetos autorizados y aportar en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos. Aspecto que se violentó en la presente causa por cuanto se vulneró el derecho a la defensa, al no haberse explicado al contribuyente cuál de los requisitos se habría incumplido para que no se genere crédito fiscal a favor de éste.

En ese contexto el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 aplicable supletoriamente al caso por la permisón contenida en el núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 señala que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, asimismo el art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé que es procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

Si bien es cierto que se presume la legitimidad de los actos administrativos, sin embargo la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03684-0438/12 de 9 noviembre no cumplió con lo previsto por el art. 96-I de la L. N° 2492 que a su vez afecta la validez de la resolución determinativa, por cuanto el art. 99 del Cód. Trib., señala de manera imperativa los requisitos mínimos que debe contener la misma, traducidos en fundamentos de hecho y de derecho, cuya ausencia conlleva a la nulidad del acto en cuestión. En esta línea, la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, en su art.17-3) exige la relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información presentados por el sujeto pasivo y valoración realizada por la administración tributaria, aspecto incumplido por cuanto se arrastró en dicha resolución los vicios de la vista de cargo, lo cual conlleva también incumplimiento del art. 99-II de la L. N° 2402 y art. 17 de la RND N° 10-0037-07.

Finalmente, la L. N° 2492, Cód. Trib., en su art. 68 de los derechos en sus incs. 2), 6) y 7), establece los derechos del sujeto pasivo y que la administración tributaria debe resolver expresamente las cuestiones planteadas por éstos dentro de los plazos establecidos, así como a formular y aportar todo tipo de pruebas, alegatos que deberán ser considerados adecuadamente por los órganos competentes, al emitir la resolución respectiva.

VI. Conclusiones.

En ese sentido, no se evidencia violación al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, cuando anula resolución impugnada por cuanto el cumplimiento del derecho al debido proceso tiene por objeto garantizar la justicia, a un trato justo y equitativo y obtener una resolución en la que todos los puntos sean debidamente valorados y respondidos, motivada y fundada en derecho. En tal circunstancia los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la resolución jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta de fs. 39 a 45, en la que Enrique Martín Trujillo Velásquez, en su condición de Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1784/2013 pronunciada el 24 de septiembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



251

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

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 48 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1599/2013 de 27 de agosto, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 50, la contestación de fs. 71-72 vta.; el apersonamiento e intervención de la Procuraduría General del Estado, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 77 a 81 vta., y 84-85, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la resolución administrativa de presidencia del SIN N° 03-0205-13 de 28 de marzo de 2013, Enrique Martín Trujillo Velásquez en representación de la Gerencia Graco Santa Cruz del SIN, se apersonó e interpone demanda contencioso administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1599/2013 de 27 de agosto, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

I.1.1. Refiere que el argumento de la AGIT, indica; que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa no tiene el detalle de las facturas que dieron origen a las actas por contravenciones tributarias, lo que ocasionó que el contribuyente INPA PARKET Ltda.: a) No tenga conocimiento de los cargos por contravenciones que se le atribuyeron; b) No pueda presentar descargar o aclaración respecto a las facturas que se encuentran con las contravenciones observadas; c) Lo que ocasionó indefensión al contribuyente.

Conforme a ello, a efectos de desvirtuar los fundamentos de la AGIT, refiere a cada punto señalado:

a) No tenga conocimiento de los cargos por contravenciones que se le atribuyen.- Indica que el Director Ejecutivo de la AGIT, basó todo su argumento para anular la resolución determinativa simplemente enunciando lo señalado en el cuadro N° 4 de la vista de cargo de manera superficial y sin haber revisado de manera integral la misma, pues de la revisión de todo el actuado administrativo de la vista de cargo se establece de manera concluyente que los cargos establecidos por cargos por contravenciones se encuentran detallados por periodo, y el dato incorrecto que se mencionó en el libro de compras y ventas, se encuentra en el Cuadro N° 2 de la vista de cargo.

Así también, refiere que de la revisión de la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03691-0454/2012 se evidencia el detalle del Cuadro N° 2 titulado como análisis de notas fiscales observadas, donde se advierte las observaciones realizadas por la administración tributaria; de la misma que se colige el registro incorrecto en el libro de compras y ventas de cada una de las facturas observadas, así como el dato verificado en la factura discriminando por periodo fiscal, por número de factura y el error consignado en detalle; por lo que concluye indicando, que la AGIT no realizó el correspondiente análisis del contenido integral de toda la vista de cargo, como era su obligación a momento de impartir justicia tributaria y simplemente se abocó a fundamentar y respaldar su decisión con la supuesta falta de presentación en detalle del Cuadro N° 4, mismo que es accesorio y que se subsume al detalle de Cuadro General N° 2, este último mediante el cual se detalla de manera puntual las contravenciones realizadas por el contribuyente por cada factura en el error de registro en el número de autorización y razón social del proveedor de las notas fiscales; por lo que la AGIT mal podría señalar y mencionar que se ha ocasionado indefensión al contribuyente, si se tiene demostrado de manera fehaciente que el origen de las infracciones por error en el llenado en el libro de compras y ventas se encuentran debidamente detalladas por periodo, el número de factura, el error consignado por el contribuyente y el dato verificado según la factura, consignados en el Cuadro N° 2 de la vista de cargo; por lo tanto, la AGIT no verificó de manera coherente dicha información y que simplemente anuló la R.D. N° 17-00678-12 hasta el vicio más antiguo, sin fundamento legal.

b) No pueda presentar descargos o aclaración respecto a las contravenciones observadas.- Refiere que el contribuyente tenía el plazo necesario para presentar su aclaración correspondiente a la vista de cargo con la que le fue notificada. Refiere que al tratarse de contravenciones directas como la del mal registro en el libro de compras la administración tributaria impuso la correspondiente sanción y detalle de manera pormenorizada factura por factura en el Cuadro N° 2 que forma parte indisoluble de la vista de cargo, hechos que la instancia jerárquica no valoró.

c) Lo que ocasionó daño al contribuyente.- Refiere que no es posible pretender argumentar indefensión al contribuyente, si la contravención exigida por la entidad recaudadora surge de una valoración, verificación, revisión y comprobación de las mismas notas fiscales exhibidas por el mismo contribuyente y presentadas como descargo, documentos en los cuales se contrastó en físico de la nota fiscal versus la información de su libro de compras y ventas y se determinó el correcto llenado de este último. Consecuentemente refiere que no puede argumentarse indefensión de contravenciones tributarias por no detallar las notas fiscales que dieron origen a la misma, si es en razón al análisis, revisión y verificación de las mismas que se encontraron las observaciones detalladas y descritas en el Cuadro N° 2 de la vista de cargo.

Concluye refiriendo que la vista de cargo y la resolución determinativa consignan los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113.

I.1.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1599/2013 de 28 de agosto y en definitiva se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00678-12 de 28 de diciembre de 2012.

II. Contestación a la demanda.

II.1. Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Refiere que la vista de cargo en el acápite de las actas por contravenciones tributarias, se incurrieron en errores de registro en los libros de compras y ventas IVA físicos de los periodos sujetos a revisión, señalando que en el Cuadro N° 4 existen observaciones y estas corresponde a error en el registro número de autorización y la razón social del proveedor de las notas fiscales; sin embargo no se detalla cuáles son las notas fiscales observadas, dejándolos en absoluta indefensión, debido a que no pueden presentar descargos, por lo que la vista de cargo incurre en vicios de nulidad, porque no contiene un detalle de las facturas observadas; que si bien esta expone de manera general las observaciones que sustentan las actas por contravenciones tributarias por periodos, pero señaló en la columna contravención "Error en registro número de autorización y la razón social del proveedor de las notas fiscales", más no hace referencia a los números de facturas a los cuales correspondería la observación, situación por la cual se aprecia que el contribuyente asume defensa de manera genérica, no teniendo certeza del concepto específico por el que es observada cada factura observada en el registro de los libros de compras y ventas IVA, es así que el Cuadro N° 4 "Detalle de actas por contravenciones tributarias, se limita a describir en nueve columnas la cantidad de actas, el número de las mismas, la fecha de su emisión, los periodos, el deber formal incumplido, el importe de cada sanción, la norma infringida, la sanción aplicable y la contravención, pero en ninguna parte identificó las notas fiscales que dieron origen a las actas por contravenciones tributarias, lo que vicia de nulidad la vista de cargo, de conformidad a lo previsto en los parágs. I y II del art. 96 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano.

Por lo que considera que en la demanda Graco Santa Cruz, no presentó agravio o lesión de derechos que se le hubiesen causado al contribuyente.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco Santa Cruz del SIN y se mantenga firme la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 25 de octubre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Paul Roosenboom, en representación de INPA PARKET Ltda. con la Orden de Verificación N° 0012OVE03691, cuya modalidad y alcance comprende la verificación específica del crédito fiscal IVA, derivado de las facturas declaradas por el contribuyente, detalladas en el cuadro de diferencias, por los periodos fiscales de enero a noviembre de 2008; asimismo, emplazó a la presentación de documentación en original consistente en: declaraciones juradas de los periodos observados (formulario 200 o 210), libro de compras de los periodos observados; facturas de compras originales detalladas en el anexo; medios de pago de

las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas detalladas; otorgando el plazo de 3 días hábiles para su presentación.

Presentada la documentación, el 9 de noviembre de 2012 la administración tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 49104, 49105 y 49106 por incumplimiento al deber formal de registros en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal) de los periodos fiscales marzo, abril y mayo de 2008; junio, julio y agosto de 2008 y septiembre, octubre y noviembre de 2008, respectivamente; correspondiendo una multa de 1.500 UFV, según el anexo A, sub num. 3.2 del num. 3 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007. En cuya base, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/2580/2012, concluyendo que a raíz de que INPA PARKET Ltda., no presentó la información solicitada para respaldar sus transacciones comerciales, no se pudo analizar ni verificar las transacciones que dan origen estas facturas, no se determinó que las transacciones se hayan realizado efectivamente, por tanto dichas facturas no son válidas para el cómputo del crédito fiscal, y de conformidad con el art. 165 de la L. N° 2492, dicha conducta se adecúa al ilícito tributario de omisión de pago.

El 23 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó por cédula al representante legal INPA PARKET Ltda., con la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03691-0454/2012 de 9 de noviembre, estableciendo una liquidación preliminar de la deuda tributaria de 18.467.74 UFV equivalente a Bs 33.056.33, importe que incluyó tributo omitido actualizado, intereses, sanción del 100 % por omisión de pago y la multa por Incumplimiento a deberes formales actualizado e intereses y las actas por contravención, otorgándole un plazo de 30 días calendario improrrogables para la presentación de descargos.

Presentados los descargos por el contribuyente, el 26 de diciembre la administración tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3915/2012, en el que concluyó ante la ausencia de mayores descargos, mantener firme lo determinado en la vista de cargo. Por lo que el 31 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó por cédula a Paul Roosenboom, representante legal de INPA PARKET Ltda., con la R.D. N° 17-000678-12 de 28 de diciembre de 2012, determinando sobre base cierta las obligaciones impositivas correspondientes al IVA de los periodos enero a noviembre de 2008, por un monto total de 18.465 UFV equivalente a Bs 33.239.-

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0430/2013 de 20 de mayo, confirmando la R.D. N° 17-000678-12 de 28 de diciembre de 2012, emitida por Graco Santa Cruz del SIN.

Ante éste hecho; INPA PARKET Ltda., interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1599/2013 de 27 de agosto, pronunciada por la AGIT, resolviendo anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0430/2013 de 20 de mayo, con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03691-0454/2012 de 9 de noviembre, ordenando a la administración tributaria emitir una nueva vista de cargo que contemple en detalle, el origen de las observaciones en relación a cada una de las contravenciones observadas en el registro libro compras y ventas IVA en las actas por contravenciones tributarias, conforme disponen los arts. 96-I de la L. N° 2492 y 18-2-g) de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07.

Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

V. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la AGIT erróneamente anuló obrados hasta la vista de cargo, al no haber contemplado en la vista de cargo en detalle, el origen de las observaciones en relación a cada una de las contravenciones observadas en el registro libro compras y ventas IVA en las actas por contravenciones tributarias por no contemplar el detalle de facturas que dieron origen a las actas por contravenciones tributarias.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

A objeto de dar respuesta a la problemática planteada, iniciamos señalando que el art. 64 de la L. N° 2492, faculta a la administración tributaria emitir normas administrativas, en esa base emitió la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, estableciendo en su art. 18; los requisitos mínimos que debe contener la vista de cargo, señalando en el inc. g) del num. 2): "g) Liquidación previa de la deuda tributaria: - monto del tributo omitido y los intereses expresados en UFV por impuesto (número de declaración jurada), periodo y/o gestión fiscal, aclarando que este momento variará hasta el día de pago. Adicionalmente se deberá liquidar este importe al equivalente en bolivianos, a la fecha de emisión. -Pagos a cuenta (si hubieren, además del saldo pendiente de pago).- multa (s) emergente (s) de Acta (s) por contravenciones tributaria vinculadas al proceso de determinación. - importe de la sanción por la conducta".

Por otro lado, el art. 36-II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable supletoriamente por mandato de los arts. 74 de la L. N° 2492 y 201 de la L. N° 3092 Complementario al CTB, señala; que son anulables los actos administrativos cuando carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados. Asimismo, el art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesiones el interés público.

De lo referido, en autos se efectúa una revisión de los antecedentes administrativos, a objeto de verificar si evidentemente la vista de cargo cumple con los requisitos establecidos en el art. 96-I de la L. N° 2492 y si la misma no causó indefensión al contribuyente: A tal efecto se advierte en la Vista de Cargo N° 0012-821-0012OVE03691-0454/2012, en el acápite de las actas por contravenciones se menciona que se incurrieron en errores de registro de los libros de compras y ventas IVA físicos de los periodos sujetos a revisión, señalando en el cuadro N° 4 (Vista de Cargo 0012-821-0012OVE03691-0454/2012, pág. 7), que la observación corresponde a "Error en registro número de autorización y la razón social del proveedor de las notas fiscales"; sin embargo no se detalla cuáles son las notas fiscales observadas, expuestas solo de manera general por los periodos de marzo a noviembre; situación que dejó en indefensión al contribuyente, quien no conoció de forma precisa sobre que notas fiscales debió presentar descargos, por lo que asumió defensa de forma genérica, sin tener certeza del concepto específico por el cual se observó cada factura en el registro de los libros de compras y ventas IVA. De lo que se advierte que evidentemente el Cuadro N°4 al no identificar las notas fiscales que dieron origen a las actas por contravenciones tributarias, vicia de nulidad la vista de cargo, conforme a lo previsto en el art. 96-I de la L. N° 2492, correspondiendo confirmar la nulidad dispuesta de conformidad al art. 36 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento Ley de Procedimiento Administrativo, aplicables supletoriamente en mérito a los arts. 74 de la L. N° 2492 y 201 de la L. N° 3092 Complementario al CTB.

V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria en atención a lo fundamentado precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 48 vta., de obrados, interpuesta por la Gerencia Graco Santa Cruz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1599/2013 de 27 de agosto, emitida por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



252

Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 13 a 18, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1804/2013 de 30 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 23, la contestación de fs. 51 a 54, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el 16 de diciembre de 2012, la Agencia Despachante de Aduana (ADA) "IMEX GROUP" presentó Declaración Única de Importación, consignado a nombre de Ruth Rosana Palomeque Ríos en régimen de importación a consumo IM-4, declarando aires acondicionados marca ELEGENCE por un valor FOB de 30.081.84 \$us., monto que en el aforo documental generó duda por considerarlos relativamente menores en comparación a mercancías idénticas o similares, lo que motivó el inicio de investigación con la diligencia 1 por contener factores de riesgo del art. 49 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones: precios ostensiblemente bajos.

Luego de presentados los descargos por la ADA, al no ser satisfactorios, se emitió el acta de reconocimiento/informe de variación de valor (12166304D0), debido a que no existía comprobación válida al precio de venta de la mercadería y al no existir documentos que contengan

datos objetivos y cuantificables y por no cumplir con los incs. B), C) y D) del art. 5 y art. 8 de la Resolución ya citada. Luego de notificada la misma, presentados los descargos que son copias simples sin legalizar se emitió R.D. AN-SCRZI-RD-012/2013, que declaró firme el acta, por variación de valor de tributos aduaneros por la suma de 11.110 UFV.

Esta resolución determinativa fue objeto de impugnación en Recurso de Alzada, que la revocó bajo el argumento de que; se evidencia una factura comercial (Comercial Invoice) por un precio por la compra del mismo tipo de mercadería, con la efectivización del pago por transferencia de fondos internacionales, lo que consta por una certificación emitida por el Banco BISA; además de hacer una simple enunciación del incumplimiento de requisitos para aplicar el método de transacción vulneran el derecho al debido proceso, por lo que no es aplicable las circunstancias del art. 1-1- A), B), C) y D) del acuerdo de variación del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC). En este punto, hace una argumentación que luego es repetida en su fundamentación, continua copiando lo señalado por los arts. 5, 18 y 52 de la Resolución N° 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de la Mercancías Importadas.

Luego de ello en el epígrafe "Normativa que respalda lo resuelto por la administración aduanera", cita los arts. 21, 66 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, 1 y 30 de la L.G.A., y 22 del D.S. N° 25870, para sustentar las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación transcribiendo también los arts. 98 y 148 del Cód. Trib. Boliviano, 3 y 5 de la Resolución N° 846 ya citada.

La resolución de alzada fue objeto del recurso jerárquico y la misma fue ratificada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), aspecto que no menciona sino que emerge de la lectura de todo el expediente.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La administración aduanera (AA), sostiene que la AGIT en su resolución aplicó el art. 5 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones, por lo que su actuación se enmarcó en la normativa vigente, la que debe hacer cumplir, ya que lo contrario es afectar los intereses del Estado que es una víctima de un ilícito aduanero. Argumento copiando casi in extenso un párrafo ya citado en el punto anterior que señala: "...la factura comercial presentada como descargo no especifica condición de pago ni declaración andina de valor, no hay forma de pago; así también la solicitud de transferencia de fondos internacionales y el certificado bancario no cuentan con informaciones adicionales del cliente o importador".

Luego pretendiendo establecer otro fundamento transcribe los arts. 5, 18 de la Resolución N° 846 de la Comunidad Andina de Naciones para decir que: "...la administración realizó el procedimiento de acuerdo a normativa vigente y velando por los Derechos del recurrente al momento de emitir la resolución determinativa" (textual) revocada, y que se demostró la variación del valor de precios existentes en la base de datos de la Aduana.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1804/2013 de 30 de septiembre, declarándose firme y confirmándose la resolución determinativa AN-SCRZI R.D. N° 12/2013 de 26 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de julio de 2014, cursante de fs. 51 a 54, señalando lo siguiente:

II.1. Tras realizar un resumen del procedimiento en sede administrativa, resalta que los documentos presentados por el sujeto pasivo consistentes en la DUI C-86365 en el Ítem 1 como valor FOB, en el rubro 34; la factura comercial Invoice IVN.NO:UBK-1208-11 emitida por UBASE China TECHNOLOGY CO., limite, el Comprobante Bancario N° 3730 de 17 de septiembre de 2012 del Banco BISA a la citada empresa, por compra de aires acondicionados PI UBK 12; el Formulario de Solicitud de Transferencia de Fondos Internacional y el Certificado Cite: 000040001-2012TRSC del citado Banco; todos ellos demuestran que la transacción se realizó por el monto de 29.874 \$us.-

Por estos documentos se demostró el cumplimiento del art. 1-1 del acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994; 5 de la Resolución 846 de la Comunidad Andina de Naciones y 143-III de la L. N° 1990 de la Ley General de Aduanas, con el pago de un precio real, con una negociación internacional de por medio; de modo que no fue desvirtuado por la administración aduanera.

Señala además un caso de jurisprudencia del sistema de doctrina tributaria expresada en la Resolución AGIT- RJ 0548/2011, que trataba de un tema similar pero de otra Regional de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB). Señaló además que los argumentos expuestos son una reproducción de los argumentos ya planteados en la instancia administrativa recursiva, existiendo por esto carencia de carga argumentativa citando como precedente a la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio de Sala Plena, que estableció que al copiarse los recursos interpuestos le impide al tribunal entrar al análisis de fondo de la acción.

Con esa base refiere, que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1804/2013 de 30 de septiembre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 18 de diciembre de 2012, mediante acta de reconocimiento / informe de variación de valor (12166304D0) la administración aduanera, hizo la siguiente observación de valor: Precios ostensiblemente bajos variación de valor, en concordancia con el num. 53 de la Resolución N° 846, a objeto de determinar la valoración de la mercancía, en razón a que los descargos presentados a la diligencia, no son suficientes para desvirtuar la duda razonable y aplicar el art. 1 (Método de transacción), debido a que no existe comprobación válida al precio de venta y al no existir documentos que contengan datos objetivos y cuantificables, además de no cumplir con los incs. B), C) y D) del art. 5 y art. 3 de la Resolución N° 846 de la Secretaría de la Comunidad Andina. Producto de la cual se presentaron varios descargos por la ADA.

III.2. El 4 de marzo de 2013, se notificó personalmente a Ruth Rosana Palomeque Ríos con la R.D. AN-SCRZI-RDS-012/2013 de 26 de febrero, resolución que analizando los descargos presentados por la ADA señaló que los oficios presentados conteniendo adjuntos: certificación de precio (copia), documento de exportación (copia) y demás documentación, estableció que esta documentación son copias sin legalizar y no fueron validadas por la agencia despachante y/o autoridades nacionales. Con este análisis declaró firme al acta de reconocimiento Informe de Variación de Valor 12166304D0, por variación de valor de tributos aduaneros de importación.

III.3. En este antecedente, la contribuyente interpuso recurso de alzada en contra de la citada resolución determinativa presentando en calidad de prueba documental fotocopias legalizadas de varios documentos, relativos a la transacción comercial efectuada, mientras que la administración aduanera, se ratificó en la prueba ya adjuntada para la emisión de la resolución determinativa y luego de los alegatos correspondientes se emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA 0593/2013 de 8 de julio, que revocó la resolución determinativa AN-SCRZI-RDS 012/2013 de 26 de febrero; bajo el argumento de que: en los antecedentes del expediente cursa a fs. 94 factura comercial N° INV. No. UBK-1208-11 de 22 de agosto de 2012, que consigna el precio de 29.784 \$us., girada a nombre de Ruth Rosana Palomeque Ríos por aires acondicionados y partes, a fs. 92 está el formulario de solicitud de transferencia de fondos internacionales de 27 de septiembre de 2012, de la contribuyente a una empresa china por la suma ya mencionada, con una certificación a fs. 89 bajo cite: 000040001-2012-TRSC, con los mismos datos y ratificando la transferencia; de esta forma los actos de la administración aduanera, carecen de fundamentación para desestimar el valor de transacción, dado que no fue elaborada sobre datos objetivos y cuantificables, en los términos del art. 60-2 de la Resolución N° 846 Comunidad Andina de Naciones y arts. 257, 258 y 260 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas, en razón a que simplemente enunció que no cumple los requisitos para aplicar el método de transacción, concluyendo que vulneraron derechos y principios constitucionales referidos al debido proceso, de los arts. 115-II de la C.P.E., y 68-6 de la L. N° 2492; hecho que implicarían nulidad en el proceso pero bajo el principio de economía procesal, demostrado que esta que hubo un precio real en la factura comercial, y el pago por documentos bancarios no es aplicable el art. 1-1-a), b) c) y d) del Acuerdo de Variación del Valor de la OMC.

III.4. Contra la citada resolución la administración aduanera, recurrió de jerárquico, el cual luego de su trámite pertinente mereció la Resolución AGIT RJ 1804/2013 de 30 de septiembre, hoy impugnada, que confirmó la resolución del recurso de alzada revocando la resolución determinativa ya citada, con el argumento de que Ruth Rosana Palomeque Ríos suministró y aportó la documentación que respalda su transacción de conformidad con los arts. 16 y 18 de la Decisión 571, situación que la administración aduanera, no desvirtuó porque el precio consignado en toda la documentación coincide; ya que el sujeto activo se limitó a determinar que los precios son ostensiblemente bajos y, sin justificarlo, procedió al descarte de los métodos de valoración aduanera, es decir sin datos objetivos y cuantificables según el art. 60 de la Resolución N° 846 y 143 de la L.G.A.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: "Si la R.D. AN-SCRZI-RDS-012/2013 de 26 de febrero, fue emitida cumpliendo con las disposiciones legales citadas en la demanda.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Respecto a la demanda planteada por la administración aduanera.

Conforme a lo que señala el autor Quisbert, Ermo, en su libro: Apuntes de Derecho Procesal Civil Boliviano, Sucre, Bolivia: "La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso".

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.

La suma o síntesis de la acción que se dedujere.

El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.

El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.

La cosa demandada, designándola con toda exactitud.

Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

El derecho, expuesto sucintamente.

La cuantía, cuando su estimación fuere posible.

La petición en términos claros y positivos. (Arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, la lectura de la demanda, evidencia lo siguiente:

Se hace una relación de antecedentes a partir de la presentación de la DUI por la ADA "IMEX GROUP", a nombre de Ruth Rosana Palomeque Ríos por importación a consumo de Aires Acondicionados marca ELEGENCE, por un valor de 30.081.84 \$us., para citar solamente que el monto indicado generó duda considerándolo relativamente menor al de mercancías idénticas o similares, la cual generó la investigación que concluyó en la emisión de la R.D. AN-SCRZI-RD-012/2013, que declaró firme el acta, por variación de valor de tributos aduaneros. La misma fue objeto de impugnación en recurso de alzada, que la revocó.

Luego de ello hace una simple enunciación del incumplimiento de requisitos para aplicar el método de transacción por lo que no es aplicable el art. 1-A), B), C) y D) del Acuerdo de Variación del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC). Y pretendiendo dar fundamento a su demanda, transcribe una fundamentación que planteo dentro de su recurso jerárquico, que luego repite en la parte de argumentación. Sustenta la demanda con la copia de los arts. 5, 18 y 52 de la Resolución N° 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de la Mercancías Importadas, y la cita los arts. 21, 66 y 100 del Cód. Trib. Boliviano 1 y 30 de la L.G.A., y 22 del D.S. N° 25870, la transcripción de los arts. 98 y 148 del Cód. Trib. Boliviano 3 y 5 de la Resolución N° 846 de la CAN.

En estos dos puntos, resulta evidente que la entidad demandante, no proporcionó los supuestos fácticos correspondientes al no haberse especificado, como es que los precios por la importación de los aires acondicionados incumplen una normativa, relativa a la forma de ingreso como mercancía en territorio aduanero, porque la fundamentación parece que pretende que este Tribunal Supremo ponga precio a las compras de productos del extranjero, es decir regule el mercado el cual no está regulado ni bajo su competencia, pero lo más importante es que detalla de qué manera se equivocó, en su análisis y fundamentación técnico-jurídica, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aspecto que permitiría a esta Sala Plena, efectuar un contraste entre el hecho concreto y la norma invocada, para establecer si la actuación administrativa de la autoridad demandada fue correcta o no; por esto se demuestra que no cumplió con la carga argumentativa señalada por el art. 327-6) del Cód. Pdto. Civ., es decir, especificar los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

Sostiene también en su análisis que la AGIT, en su resolución, aplicó el art. 5 de la Resolución N° 846, antes citada, y que su obligación es hacer cumplir la ley, ya que se afectaría los intereses del Estado como víctima de un ilícito aduanero. Para nuevamente copiar casi in extenso un párrafo ya indicado anteriormente que señala: "la factura comercial N° UBK-1208-11 de 22/08/2012, no especifica la condición de pago, ni en la Declaración Andina de Valor en la casilla 29 y 31 no establece la forma de pago, la solicitud de transferencia de Fondos Internacionales es de 27 de septiembre de 2012 emitida por el Banco Bisa...". Sobre este punto, la revisión de antecedentes administrativos, permite verificar que dicho párrafo corresponde a la exposición efectuada por la administración aduanera, en oportunidad de plantear el recurso jerárquico (fs. 104, séptimo párrafo del anexo 1); consecuentemente, no se refiere a ningún cuestionamiento a la argumentación técnico jurídica planteada por la autoridad demandada en el proceso.

Por último transcribe otra vez, los arts. 5 y 18 de la Resolución N° 846 ya mencionada, concluyendo su fundamento con la siguiente frase: "la administración realizó el procedimiento de acuerdo a normativa vigente y velando por los derechos del recurrente al momento de emitir la resolución determinativa" (textual). Finalizando en su petitorio con la aseveración de que se demostró la variación del valor de precios existentes en la base de datos de la Aduana.

Con este análisis del contexto de la demanda misma, el pretender que se declare probada una demanda sin hacer un trabajo de relacionamiento, de cada una de las normas invocadas como incumplidas, con cada hecho que es lesionado por la decisión impugnada impide a que se proceda a realizar el control de legalidad, porque no basta con transcribirse dos o más veces una disposición legal, debe explicarse detalladamente cómo es que se pretende deba aplicarse la misma, para que quede precisa la forma de interpretación correcta que fue mal entendida por la AGIT, argumentación que no ha sido cumplida por la entidad demandante, porque se hacen aseveraciones pero sin un análisis previo que compruebe la veracidad de las mismas.

Se concluye entonces, que es indudable que la administración aduanera, al plantear su demanda no observó los requisitos puntuales señalados por el art. 327 del CPC; por consiguiente, no presentó los antecedentes de hecho ni los fundamentos necesarios para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, debiendo además cumplirse el mandato contenido en el art. 192-3) del CPC, el que es imperativo, siendo que dicha norma refleja el principio de congruencia que, conforme señaló el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por la parte demandante, de manera que la decisión de la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo pedido por las partes, no podemos deducir, presumir o prever lo que quiso decir la parte actora, pues "el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos".

Corresponde aclarar que existe ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, faltan razones serenas, seguras, concretas, acertadas y bastantes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es ilusoria y con datos inexactos, que no pueden ser considerados y, menos aún, determinados por este tribunal bajo pena de violar de forma grave, no únicamente el deber de congruencia sino

también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, por lo que no puede emitirse un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

El análisis anterior, dispensa a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

V.2. Conclusión.

En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda; en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1804/2013 de 30 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



253

**Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 97 a 101 y vta., interpuesta por Susana Judith Rojas Rendón, en representación legal de la Sociedad Futuro de Bolivia SA Administradora de Fondos de Pensiones, dentro del proceso contencioso administrativo al que se acumuló el proceso de naturaleza semejante caratulado con el N° 1164/2013, seguido por la misma sociedad, cuya demanda cursa de fs. 850 a 859 y vta., ambos procesos planteados contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, impugnando las Resoluciones Ministeriales Jerárquicas MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014 de 5 de mayo, 050/2013 de 23 de agosto y el Auto Complementario de 11 de septiembre de 2013 (fs. 12 a 94 del expediente 757/2014 y 28 a 196 del expediente 1164/2013, y fs. 4 a 23 del anexo 1, archivador de palanca azul, respectivamente), las contestaciones de fs. 119 a 126 y 898 a 922, los memoriales de réplica de fs. 199 a 202 y 933 a 940, así como los de dúplica de fs. 210-211 y vta., y 974 a 977 y vta., los memoriales de fs. 183 a 194 y 226 a 228 y vta., del expediente 757/2014, así como el de fs. 992 a 996 del expediente 1164/2013, presentados por los terceros interesados, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda (Exp. 757/2014).

Que Susana Judith Rojas Rendón, en virtud al Testimonio N° 818/2014 de 5 de agosto, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 69 del Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Félix Oblitas García (fs. 1 a 10 y vta.) se apersonó por memorial de fs. 97 a 101 y vta., manifestando que conforme a los arts. 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., concordante con el art. 220, parág. II del mismo código, interpone demanda contenciosa administrativa contra la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014 de 5 de mayo (fs. 11 a 94), pronunciada por Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que confirmó parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 1073-2013 de 21 de noviembre (fs. 409 a 426 del anexo 1, archivador palanca azul), pronunciada en recurso de revocatoria, interpuesto en contra de la R.A. APS/DJ/DPC/N° 890-2013 de 1 de octubre (fs. 434 a 439 del anexo 1, archivador de palanca azul), que aprobó la "Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones – SIP".

Luego de una extensa relación del desarrollo del proceso administrativo, así como de una referencia de normativa concerniente al presente caso, indicó que la resolución impugnada es la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014 de 5 de mayo, que confirmó

parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 1073/2013 de 21 de noviembre, que a su vez confirmó parcialmente la R.A. APS/DPC/DJ/N° 890-2013 de 1 de octubre, siendo estas dos últimas emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros (APS).

Señaló que el art. 5 de la L. N° 2341, establece la competencia de los órganos administrativos, y que a falta de este elemento cualquier acto es nulo conforme al art. 35-a) de la Ley antes citada. Continuó indicando doctrina sobre el instituto de la competencia y haciendo referencia a la estructura del poder público dentro del Estado, manifestando que conforme al art. 175-4 de la C.P.E., los ministerios solo pueden dictar normas administrativas en el ámbito de su competencia, por lo que la APS, con total falta de competencia emitió la "Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones", incurriendo en un campo que no es de su competencia, ingresando a reglamentar aspectos propios del ámbito judicial, que se encuentran establecidos en los códigos de materia civil y penal, siendo puntualmente el art. 6 de la referida Norma para la Gestión Judicial, el punto controvertido de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

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

Que la APS al emitir el texto ordenado de la Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones, debió respetar la redacción del artículo 6, parágrafo III, conforme a lo establecido por el artículo único, parág. I-b) de la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ – SIREFI N° 050/2013, al quedar dicha redacción firme en sede administrativa, constituyéndose en disposiciones o mandatos sujetos a modificación solamente por determinación judicial en la vía contenciosa administrativa, sin embargo, la APS nuevamente en la R.A. N° APS/DJ/DPC/N° 1073/2013, realizó una modificación en los términos de redacción del art. 6 del anexo I, ya que si bien se corrigió el nomen juris y su parág. II, se modificó la redacción del parág. III del anexo I de la R.A. APS/DJ/DPC/N° 890-2013, aspectos que debieron ser subsanados mediante la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014 de 5 de mayo, sin embargo se modificó el art. 6 de la Norma General para la Gestión Judicial.

Refirió que la ejecución de las medidas precautorias, independientemente de las solicitudes de las partes, es una prerrogativa privativa de los jueces y tribunales, que en su momento analizan la oportunidad, circunstancia y situación del caso para la ejecución de estas medidas precautorias o preparatorias, o su procedencia o improcedencia, no pudiendo reglamentarse que estas medidas garanticen los resultados del juicio, evidenciándose que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, excedió sus competencias en sus resoluciones ministeriales al confirmar parcialmente el acto administrativo reglamentario, pretendiendo obligar su cumplimiento, sabiendo que en muchos casos no coincide la norma específica y aplicable como son los códigos de procedimiento civil y penal, cuya aplicación y observancia es obligatoria en virtud al principio de jerarquía normativa.

Acusó los siguientes defectos en la emisión de la resolución ministerial impugnada que justifican la nulidad de la misma:

Que fue emitida a consecuencia de un recurso jerárquico, que tuvo el objeto de enervar una norma administrativa aprobada por resolución administrativa dentro de una unidad procedimental, es decir como un solo trámite, siguiendo los principio de eficacia y economía insertos en la L. N° 2341, y tomando la lógica y principios generales del derecho administrativo respecto a la unidad de los procedimientos, reflejando así los principios básicos de los procedimientos en materia judicial como es el de unidad.

Que la resolución ministerial jerárquica que dio origen a la R.A. APS/DJ/DPC/N° 890/2013 de 1 de octubre, resolvió en forma contradictoria y contraria a derecho, pues en su parte resolutive dispuso en un solo artículo: primero confirmar parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 106-2013 (quiso decir 206-2013) de 14 de marzo, que confirmó la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 de 11 de enero, que aprobó la Norma General para la Gestión Judicial, dando lugar a la R.A. N° APS/DJ/DPC/N° 890-2013, confirmada parcialmente luego por la R.A. APS/DJ/DPC/N° 1073-2013, y ésta confirmada de forma parcial por la resolución ministerial impugnada.

Que la resolución viola claramente la lógica jurídico procedimental, y pretende soslayar y sobreponer los efectos jurídicos de la decisión, puesto que ha dispersado la unidad lógica que debe poseer una norma reglamentaria olvidándose que los actos de la administración, están sujetos a control judicial posterior, como ocurrió en anteriores casos resueltos por el Tribunal Supremo de Justicia, conforme se advierte del A.S. N° 127/2009 de 17 de abril.

Que lo señalado ocasionó que se emita la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 de 11 de enero, que aprobó la Norma General para la Gestión Judicial, posteriormente la emisión de la R.A. APS/DJ/DPC/N° 890-2013 de 1 de octubre, que también aprobó la norma general para la gestión judicial, dejando a su vez sin efecto las disposiciones contrarias a dicha resolución, y finalmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 362-2014 de 21 de mayo, por la que nuevamente se aprobó la norma general para la gestión judicial, dejando nuevamente sin efecto las disposiciones contrarias a dicha resolución.

Finalmente refirió que la mayor parte de las disposiciones contenidas en la cuestionada norma general para la gestión judicial, no fueron modificadas, entendiéndose que al no ser contrarias unas a otras se encuentran vigentes en parte, creando así mayor inseguridad jurídica, cuando debió dejarse sin efecto cada una de las anteriores para dar curso a las nuevas redacciones, marcándose el periodo de vigencia de cada una de ellas.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, y en consecuencia se revoque las RR.AA. Nos. APS/DPC/DJ/N° 890-2013, APS/DJ/DPC/N° 1073-2013 y la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014.

II. De la contestación a la demanda.

Que subsanada la observación de fs. 104, por providencia de fs. 111 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas para que responda en el término de ley más

el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia señalada el 2 de septiembre de 2014 como consta a fs. 174, fue devuelta según se verifica con la nota de fs. 176 y recibida según cargo de fs. 176 vta., disponiéndose por providencia de fs. 177, su arribo al expediente.

A continuación, providenciando el memorial de contestación de fs. 119 a 126, se tuvo apersonado a Luis Alberto Arce Catacora en representación legal del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en virtud del Decreto Presidencial N° 1125 de 26 de enero de 2012 (fs. 116 a 118); y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la sociedad demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de un repaso de los antecedentes administrativos, el Ministerio demandado señaló que al amparo de los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., contesta a las pretensiones de la demanda precisando lo siguiente:

Señaló que, respecto a la competencia de la administración, la pretensión de la demanda consiste en que la administración no podría emitir normas sobre gestión judicial, porque ya existirían códigos procedimentales, siendo preciso indicar que su referencia es sobre aquellos códigos que rigen en la actividad jurisdiccional ordinaria, y que por lo contrario, cuando se hable de competencia dentro del ámbito de la administración pública, se refiere a la potestad pública del Estado, que le permite garantizar y cumplir los fines para los que fue creada, estando las funciones y atribuciones de la administración pública en el área de regulación financiera, establecidas en el art. 168 de la L. N° 065 de 10 de diciembre de 2010, siendo una de sus facultades principales, la regulatoria, que tiene por objeto normar procesos y procedimientos que establezcan claramente la finalidad de la norma sustantiva, en el presente caso la L. N° 065, con el objeto de proteger el bien común o interés público, que debe ser de observancia de los administrados, a través de las atribuciones de control, supervisión y fiscalización.

Manifestó que es importante hacer notar que la atribución regulatoria que confiere la L. N° 065 a la APS, es legítima y se encuentra dirigida a establecer las directrices para una eficaz labor por parte de los administrados, sin quebrantar disposiciones legales adjetivas que conducen los procesos en el ámbito judicial, atribución que emerge de la gestión de pensiones, incluyendo el control de las actividades de cobranza y en las que se inserta la cobranza judicial, de manera que pretender que porque esta última se desarrolla en el ámbito jurisdiccional no deba regularse administrativamente, sin fundamento, resulta una mera manifestación que no se encuentra amparada en el derecho.

Expresó que habiéndose determinado que la actividad jurisdiccional ordinaria, tiene por objeto dirimir conflictos y decidir controversias entre aquellos que existe contención, mientras que a diferencia, la administración permite cumplir con los fines para los que fue instituida, entre ellos supervisar la cobranza de las contribuciones y aportes nacionales solidarios en mora, intereses y recargos (arts. 149-h), concordante al art. 68-b) y d) de la L. N° 065), evidenciándose que la jurisdicción ordinaria no se encuentra en el mismo ámbito administrativo que norma y regula la conducta de los administrados en su relación con los particulares o la sociedad.

Continuó señalando que la gestión de cobranza judicial, dentro las facultades legales de regulación, establece un contexto general de conducta de las administradoras de Fondos de Pensiones para la observancia ineludible por parte de estas, para ejercer un control respecto a las entidades que ejercen la representación de los beneficiarios, asegurados y afiliados al Seguro Social, por lo que al margen de la realidad legal procesal, bien puede legítimamente controlar e imponer obligaciones al representante, lo que no influye en otro ámbito, siendo que una interpretación distinta, determinaría la imposibilidad de la administración de cumplir con su finalidad de regulación, control y fiscalización, por cuanto la fiscalización siempre se desenvuelve dentro del ámbito administrativo, pero necesariamente tiene que ver con otros campos.

Agregó que la administradora de Fondos de Pensiones, frente al administrador de justicia ordinaria, es uno más de los usuarios de los servicios judiciales, pero frente al órgano regulador, es un tenedor de la confianza del Estado en cuanto a la correcta gestión de la administración de pensiones, en particular de su cobranza judicial, de manera que no resultando tal actividad gratuita, estando sujeto a una realidad contractual y existiendo la facultad legal y normativa para ello, no existe obstáculo jurídico para que la APS reglamente lo mismo, como lo ha hecho en la norma controvertida, por lo que no corresponde dar lugar a la pretensión de la sociedad demandante.

Seguidamente se refirió sobre el debatido art. 6 de la Norma General para la Gestión Judicial, realizando una copia del inc. a)-1, acápite IV de la demanda, así como de lo dispuesto por la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 y R.A. APS/DJ/DPC/N° 890-2013, respecto al mencionado art. 6, indicando que pese a que existen diferencias en la redacción sobre las que la sociedad demandante pone énfasis, en sustancia el art. 6 no cambió ni se desvió de su contexto íntegro original.

Indicó que en técnica normativa, cualquier redacción debe guardar la sintaxis con el objeto que persigue la norma, en este caso el art. 6 refiere la debida diligencia y oportuna actuación por parte de los administradores dentro los procesos a desarrollarse en el ámbito jurisdiccional, lo que no niega que la obligación de cobro por parte de las administradoras de Fondos de Pensiones por vía judicial, deba observar los diversos procedimientos establecidos en materia civil y penal.

Señaló que la pretensión de la demanda incurre en incongruencia al poner énfasis al uso de la palabra “ejecutarse” inserta en el art. 6, el cual tiene como finalidad que las administradoras de Fondos de Pensiones demuestren un adecuado accionar en las instancias judiciales, en ejercicio de la representación de los intereses de los Fondos de Pensiones de los afiliados o asegurados, siendo que la gestión judicial de cobro en el Sistema Integral de Pensiones, ha merecido una atención particular por la APS, debido a que en no pocos casos, no se observó un debido comportamiento en la instancia jurisdiccional, por lo que el término ejecutarse, debe ser de lectura congruente con el texto íntegro del art. 6, conforme a la finalidad que persigue y en base a los criterios de una oportuna exigencia y eficacia que ameritan las medidas a tomarse dentro de un proceso judicial.

Finalmente refirió que sobre los pretendidos defectos en la emisión de la resolución ministerial, solo describe el tratamiento administrativo que ha correspondido al anexo I, y no aclara cómo se hubiera violado la lógica jurídica procedimental al dispersar la unidad lógica que debe poseer una norma reglamentaria, por lo que se debe ratificar el criterio expresado en la resolución ministerial jerárquica.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando que se valore todo lo expuesto, sustanciando el trámite conforme los arts. 354, parágs. II y III y 781 del Cód. Pdto. Civ., y que se declare improbadamente la demanda interpuesta, sea con costas.

III. Acumulación.

Que la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, a solicitud de la Sociedad Futuro de Bolivia SA Administradora de Pensiones (fs. 270-271), mediante Resolución N° 315/2015 de 10 de diciembre, dispuso la acumulación del proceso signado como 757/2014, seguido por la Sociedad Futuro de Bolivia SA Administradora de Pensiones contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, al 1164/2013, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en la demanda planteada en el expediente 1164/2013, que cursa de fs. 850 a 859 y vta., impugnando la R.M. Jerárquica MPEF/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 de 23 de agosto, que en síntesis señala:

IV. Contenido de la demanda (Exp. 1164/2013).

Que Julio Antonio Vargas León, se apersonó por memorial de fs. 850 a 859 y vta., en representación de la Sociedad Futuro de Bolivia SA Administradora de Fondos de Pensiones, en virtud del Testimonio de Poder N° 563/2001 de 15 de junio, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 35 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de María Rebeca Mendoza Gallardo (fs. 783 a 792), manifestando que conforme a los arts. 221 y 780 del Cód. Pdto. Civ., así como en base al art. 36, parág. III del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, interpone demanda contenciosa administrativa contra la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 de 23 de agosto, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Posteriormente realizó una extensa relación de los antecedentes administrativos, señalando que de conformidad al art. 779 del Cód. Pdto. Civ., dirige su demanda contra el Ministerio de Económica y Finanzas Públicas; que el art. 5 de la L. N° 2341 establece la competencia de los órganos administrativos, y que a falta de este elemento cualquier acto es nulo conforme al art. 35-a) de la Ley antes citada. Continuó indicando que existe abundante doctrina sobre el instituto de la competencia, haciendo referencia a la estructura del poder público dentro del Estado, manifestando que conforme al art. 175-4 de la C.P.E., los ministerios solo pueden dictar normas administrativas en el ámbito de su competencia, por lo que la APS, con total falta de competencia emitió la "Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones", incurriendo en un campo que no es de su competencia, ingresando a reglamentar aspectos propios del ámbito judicial, que se encuentran establecidos en los códigos de materia civil y penal.

Luego expuso ejemplos con los arts. 5, 6 y 9 de la "Norma para la Gestión Judicial", argumentando que la APS excedió sus atribuciones, haciendo que su acto administrativo (Norma para la Gestión Judicial), se encuentre viciado de nulidad absoluta por faltar el elemento esencial de la competencia, y que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, lejos de notar dicha vulneración, confirmó, modificó y realizó una serie de consideraciones, incurriendo en una clara ilegalidad al reglamentar aspectos judiciales como ser los arts. 6, parág. III y 9 de la Norma para la Gestión Judicial, excediendo su competencia.

IV.2.- Fundamentos de la demanda.

Citó el art. 1 del anexo I de la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013, y señaló que conforme a los arts. 110, último párrafo y 112, parág. II de la L. N° 065, en el ámbito social procesal se debe aplicar las reglas del Procedimiento Civil, en tanto no se cuente con una norma adjetiva procesal social, que no puede ser suplida por una resolución administrativa.

Continuó citando el art. 3, parág. I del anexo I de la resolución administrativa mencionada, refiriendo que el art. 22 del Reglamento de Desarrollo Parcial a la L. N° 065, aprobado mediante D.S. N° 0778 de 26 de enero de 2011, establece los requisitos para iniciar el proceso coactivo desde la constitución en mora del empleador, pero que sin embargo la resolución ministerial impugnada realizó una novedosa concepción de la presunción de mora, contradiciendo el sustantivo y adjetivo civil, sin tomar en cuenta que necesariamente deben concurrir los elementos de plazo vencido y suma líquida exigible para que exista mora, puesto que caso contrario la sustanciación del proceso debería sustanciarse en la vía ordinaria para determinar si existe o no deuda.

Mencionó que el art. 4 del anexo I de la misma resolución administrativa, establece el plazo de 5 días para efectuar la denuncia desde el conocimiento del delito previsional, distinto al de apropiación indebida de aportes, mediante elementos probatorios pertinentes e idóneos, lo cual es contrario a los arts. 277 y 285 del Cód. Pdto. Pen., toda vez que estos señalan que recién con el inicio de la investigación se acumularán los elementos probatorios que determinen el sobreseimiento del denunciado o su imputación y eventual acusación, sin embargo el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, ratificó el art. 4 de la Norma General para la Gestión Judicial causando agravio a la sociedad demandante.

Prosiguió manifestando que la resolución impugnada refiere respecto al art. 7 del anexo I de la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013, que de ser inconveniente no procede la presentación de la nota de débito a tiempo de la denuncia, pero sin embargo la obligatoriedad de presentar la nota de débito ha quedado firme, en la resolución impugnada, causando agravio y perjuicio a la sociedad demandante.

Señaló que a través de los arts. 4 y 5 de la Norma General para la Gestión Judicial, se admitió la posibilidad de iniciar la acción penal mediante denuncia y que conforme al art. 79 del Cód. Pdto. Pen., que se presente la querrela hasta antes de la formalización de la acusación fiscal, pero sin embargo omitió considerar el art. 11 del mismo código, debiendo tomarse en cuenta que las denuncias penales presentadas por

Futuro Bolivia, se las realiza en calidad de víctima y asumiendo plena participación en el proceso penal, por lo que debe dejarse sin efecto esa imposición de iniciar la acción penal solamente mediante querrela, sino adoptarse también a la denuncia.

Agregó que la resolución impugnada sobre el art. 12 del citado anexo I, resalta dos conclusiones: 1) El argumento que hace sobre la indivisibilidad de juzgamiento, por el que nadie puede ser procesado ni condenado dos veces consecutivas aunque varíen sus circunstancias; y 2) Que en reiteradas oportunidades se hayan presentado otras ampliaciones de denuncia que habrían sido admitidas por los fiscales; pero no esclarece sobre la correcta conceptualización de la ampliación de la denuncia, no siendo pertinente concluir que de presentarse actualizaciones de periodos debe presentarse la ampliación de denuncia, puesto que Futuro Bolivia en ningún momento trató de evadir la presentación de la actualización de periodos, mucho menos iniciar una nueva acción penal, sino que correspondería únicamente la presentación de un memorial por el que se ponga en conocimiento del fiscal los nuevos periodos en mora.

Citó los arts. 13 y 14 del anexo I, señalando que la responsabilidad de la administración del SIP se encuentra a cargo de la AFP, siendo necesario el cumplimiento de las formalidades que garanticen el debido procedimiento administrativo sancionatorio, debiendo considerar que a la luz del principio de verdad material, no existe un marco reglamentario sancionador aplicable al incumplimiento de las obligaciones o comisión de infracciones de la Gestora Pública de la Seguridad Social de Largo Plazo, reglamentación que conforme a lo señalado por el art. 197 de la L. N° 065, debe ser efectuada por el Órgano Ejecutivo en el marco de su competencia, aspecto sobre el cual no se ha pronunciado la APS, careciendo el acto administrativo de la debida fundamentación y congruencia.

Refirió que del art. 20 del anexo I de la resolución administrativa antes citada, nuevamente se evidencia un exceso, no obstante la resolución dice: "iniciar, tramitar o de tomar participación en todo proceso judicial", hecho que amerita que la AFP tenga que conocer cuánto proceso judicial ordinario se tramita en el país, situación que es imposible, por lo que la disposición es de imposible cumplimiento y el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas debió observar dicha situación y revocar esa disposición por su clara nulidad.

Finalmente indicó que la resolución ministerial impugnada, contiene incongruencia entre sus considerandos y su parte resolutive, violando el debido proceso en sus tres dimensiones, dejando en indefensión a la sociedad demandante, evidenciándose los siguientes defectos que ameritan su nulidad:

Que fue emitida a consecuencia de un recurso jerárquico, que tuvo el objeto de enervar una norma administrativa aprobada por resolución administrativa dentro de una unidad procedimental, es decir como un solo trámite, siguiendo los principios de eficacia y economía insertos en la L. N° 2341, y tomando la lógica y principios generales del derecho administrativo respecto a la unidad de los procedimientos.

Que resolvió de forma contradictoria y contraria a derecho, puesto que en la parte resolutive se dispone en un solo artículo: primero confirmar parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 106-2013 de 14 de marzo, que confirmó la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 de 11 de enero, que aprobó la Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones, haciendo referencia a artículos que son ratificados por la instancia jerárquica y haciendo mención a otros artículos que son modificados por dicha instancia; y segundo, anula el procedimiento administrativo hasta la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 de 11 de enero, pero de manera extraña pretende que los efectos de esta nulidad con reposición de obrados se aplique solo con relación a los arts. 12 y 16 de la norma impugnada.

Que viola la lógica jurídica procedimental, soslayando los efectos jurídicos de la decisión final en sede administrativa, puesto que al anular el procedimiento administrativo hasta la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013, se está anulando también la R.A. APS/DPC/DJ/N° 206-2013, que confirmó la resolución anulada, además de todas las actuaciones dentro del procedimiento administrativo, precisamente para que se reponga obrados, siendo ilógico que la resolución ministerial impugnada disponga confirmar parcialmente la resolución anulada.

Que contiene una decisión incongruente, puesto que los efectos de una nulidad declarada afecta a todo el procedimiento, no pudiendo dividirse, de lo contrario se violarían los principios de congruencia y unidad, por lo que no se puede confundir la nulidad que emerge dentro de un proceso por omisiones con relación a las formalidades con los que se tiene que llevar adelante en el procedimiento, con la nulidad como vicio que pudiera afectar a una parte de un documento y que lógicamente no afecta a otras partes del documento que no son nulas.

Que al anular el procedimiento hasta el vicio más antiguo, no puede pretender que esta reposición de obrados solo tenga efecto con relación a dos artículos de la norma impugnada, puesto que esta forma de resolución no se encuentra reconocida en la norma adjetiva, no siendo eficaz ni legal.

Que el art. 44 del D.S. N° 27174, que aprueba el Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera, dispone claramente que adicionalmente a las formas de resolución de los recursos, en instancia jerárquica se podrá resolver disponiendo la reposición de obrados con la anulación del procedimiento hasta el vicio más antiguo, o cuando exista indefensión, pudiendo anularse el proceso, dejando sin efecto lo llevado a cabo en sede administrativa, a fin de subsanar defectos que causan indefensión, vulneración al debido proceso y a la seguridad jurídica, implicando la reposición de obrados, retrotraer el proceso hasta el vicio más antiguo para que sea corregido, no pudiendo retrotraerse solo en parte el acto administrativo anulado.

Que si se pretende encontrar lógica a la nulidad dispuesta por la instancia jerárquica, se debió revocar esas partes del acto administrativo que consideró nulas y en su caso sustituirlas o dejarlas sin efecto, es decir que debió fallar en el fondo respecto a esas partes declaradas nulas.

IV.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos de hecho y derecho expuestos, se declare probada la demanda, y en consecuencia se declaren nulas y sin efecto las RR.AA. Nos. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 de 11 de enero y APS/DJ/DPC/N° 206-2013, así como la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 de 23 de agosto.

V. De la contestación a la demanda.

Que subsanada la observación de fs. 861, por providencia de fs. 865 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se ordenó asimismo, que se cite a la administradora de Fondo de Pensiones SA en su condición de tercero interesado, para que asuma defensa si así lo considera conveniente.

Por memorial de fs. 898 a 922, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas respondió negativamente a la demanda, provocando que por providencia de fs. 930 se corra traslado a la sociedad demandante a efectos que presente réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una copia de parte de la resolución jerárquica impugnada, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas manifestó que la pretensión de la parte demandante, consiste en que la APS o la instancia jerárquica no podría emitir normas sobre gestión judicial, porque para dicha gestión existen los códigos procedimentales, siendo preciso indicar que su referencia es sobre aquellos códigos que rigen en la actividad jurisdiccional ordinaria, y que por lo contrario, cuando se hable de competencia dentro del ámbito de la administración pública, se refiere a la potestad pública del Estado, que le permite garantizar y cumplir los fines para los que fue creada, estando las funciones y atribuciones de la administración pública en el área de regulación financiera, establecidas en el art. 168 de la L. N° 065 de 10 de diciembre de 2010, siendo una de sus facultades principales, la regulatoria, que tiene por objeto normar procesos y procedimientos que establezcan claramente la finalidad de la norma sustantiva, en el presente caso la L. N° 065, con el objeto de proteger el bien común o interés público, que debe ser de observancia de los administrados, a través de las atribuciones de control, supervisión y fiscalización.

Refirió que tales facultades son amplias (facultad regulatoria), en tanto su ejercicio sea general a la actividad regulatoria emergente de la gestión de pensiones, incluyendo el control de las actividades de cobranza y en las que se inserta la cobranza judicial, de manera que pretender que porque esta última se desarrolla en el ámbito jurisdiccional no deba regularse administrativamente, sin fundamento, resulta una mera manifestación que no se encuentra amparada en el derecho.

Prosiguió señalando que habiéndose determinado que la actividad jurisdiccional ordinaria, tiene por objeto dirimir conflictos y decidir controversias entre aquellos que existe contención, mientras que a diferencia, la Administración permite cumplir con los fines para los que fue instituida, entre ellos supervisar la cobranza de las contribuciones y aportes nacionales solidarios en mora, intereses y recargos (arts. 149-h), concordante al art. 168-b) y d) de la L. N° 065), evidenciándose que la jurisdicción ordinaria no se encuentra en el mismo ámbito administrativo que norma y regula la conducta de los administrados en su relación con los particulares o la sociedad, debiendo considerar que una interpretación distinta determinaría la imposibilidad de la administración de cumplir con su finalidad, por cuanto la regulación siempre se desenvuelve dentro del ámbito administrativo, pero necesariamente tiene que ver con otros campos.

Refirió que la administradora de Fondos de Pensiones, frente al administrador de justicia ordinaria, es uno más de los usuarios de los servicios judiciales, pero frente al órgano regulador, es un tenedor de la confianza del Estado en cuanto a la correcta gestión de la administración de pensiones, en particular de su cobranza judicial, de manera que no resultando tal actividad gratuita, estando sujeto a una realidad contractual y existiendo la facultad legal y normativa para ello, no existe obstáculo jurídico para que la APS reglamente lo mismo, como lo ha hecho en la norma controvertida, por lo que no corresponde dar lugar a la pretensión de la sociedad demandante.

Señaló impertinencia del reclamo sobre la aplicabilidad de la norma procesal civil, toda vez que en el inc. a), num. 2 del acápite IV de la demanda, se pretende justificar su interposición en cuanto al art. 1 del anexo I, transcribiendo el mismo y poniéndole énfasis a determinada porción de su texto, pero sin embargo no indica en concreto en qué consiste el agravio que aqueja, evidenciando también que reclama que en lugar del art. 112, parág. II de la L. N° 065, debería existir una norma adjetiva procesal propiamente social, reclamo sobre el cual no corresponde pronunciación alguna, puesto que no demostró antinomia alguna entre los arts. 110 y 112 de la L. N° 065, aclarando que el art. 112, parág. II de la L. N° 065, no tiene absolutamente nada que ver con el controvertido anexo I, debiendo concluirse de impertinente este reclamo.

Agregó que respecto a la pretensión del inc. b), d), g) y h) num. 2, acápite IV de la demanda, se ratifica en lo expuesto en los nums. 2.1, 2.2.1.1, 2.10 y 2.12, de la resolución ministerial impugnada, respectivamente, y que sobre lo referido respecto a que la obligatoriedad de presentar la nota de débito ha quedado firme, ratifica el contenido del art. 7, así como referente a la presentación de la querrela se ratifica en el num. 2.5 y en el Auto de 11 de septiembre de 2013, y que finalmente, sobre lo referido en la demanda de iniciar, tramitar o de tomar participación en todo el proceso judicial, se ratifica en el num. 2.16 de la mencionada resolución de instancia jerárquica, determinándose el carácter confuso de la demanda.

Manifestó que sobre el num. 3 del acápite IV de la demanda, corresponde señalar que los arts. 43 y 44 del D.S. N° 27175, y 61 de la L. N° 2341, están referidos a las formas de resolución que corresponden al recurso jerárquico, normas que no disponen de ninguna manera que a un recurso jerárquico le deba corresponder única y exclusivamente, alguna de las tantas formas de resolución dispuestas por las mismas, determinando ello el que no ha existido infracción o inobservancia alguna de orden legal, por lo que debe considerarse los arts. 232 de la C.P.E., 4-j) de la L. N° 2341, respecto al principio de eficacia y a la finalidad del acto.

Finalmente expresó que la sociedad demandante afirma que, los efectos de una nulidad declarada procedimentalmente afectan a todo el procedimiento y que no pueden dividirse, sin embargo no hizo este reclamo en las fases procesales anteriores, quedando claro que en un proceso administrativo pueden coexistir legalmente varios agravios, que no necesariamente merecen una decisión común, debiendo resolverse uno por uno, contrariamente a lo referido por la sociedad demandante, que salvo la exposición de su particular lógica, no supo justificar cómo

se habría infringido la garantía del debido proceso y el principio de congruencia, por lo que al haber resuelto en la resolución ministerial impugnada cada uno de los agravios con la especialidad que importa, al tratarse de cuestiones diferentes no se infringió dicha garantía y principio, siendo tal decisión una facultad dispositiva a la instancia jerárquica.

V.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se valore todo lo expuesto, sustanciando el trámite conforme lo señalado en los arts. 354, parágs. II y III y 781 del Cód. Pdto. Civ., y declarando improbadamente la demanda, con costas y con las formas exigidas por la ley.

Continuando con el desarrollo del proceso y verificados los actuados procesales, se establece que tanto en la réplica de fs. 933 a 940, como en la réplica de fs. 974 a 977 y vta., demandante y demandado dentro del proceso que se sigue en el expediente N° 1164/2013, reiteraron los argumentos expresados en la demanda y en la contestación, determinándose por providencia de fs. 997, que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, se decreta "autos para sentencia".

Asimismo, por memorial de fs. 992 a 996, se apersonó Francisco Javier Rakela Kordez en representación de la administradora de Fondos de Pensiones Previsión BBVASA (BBVA Previsión AFP SA) como tercero interesado en el proceso signado con el número 1164/13, el que fue admitido por providencia de fs. 997, para su consideración en resolución.

Respecto del proceso signado con el número 757/2014, por memoriales de fs. 199 a 202 y 210-211 y vta., el demandante y demandado presentaron la réplica y réplica respectivamente, reiterando los argumentos de la demanda y de la contestación, advirtiéndose también que de fs. 226 a 228 y vta., Guerta Hipatía Samur Rivero representante legal de Previsión BBVA administradora de Fondos de Pensiones SA, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado, por lo que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, mediante providencia de fs. 272 se decretó "autos para sentencia".

VI. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, aclarando que los antecedentes de ambos expedientes acumulados, tienen directa conexión, es decir que son relativos, por lo que corresponde rememorarlos conjuntamente, evidenciándose lo siguiente:

VI.1.- Que la APS, mediante R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 de 11 de enero (fs. 307 a 316 del anexo 1), aprobó la "Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones-SIP", norma ante la cual Previsión BBVA Administradora de Fondos de Pensiones SA y Futuro de Bolivia SA Administradora de Fondos de Pensiones interpusieron recurso de revocatoria (fs. 265 a 306 del anexo 1), recursos que fueron resueltos por la APS a través de la R.A. APS/DJ/DPC/N° 206-2013 de 14 de marzo (fs. 236 a 264 del anexo 1), misma que confirmó la R.A. APS/DJ/DPC/N° 26-2013.

VI.2.- Esta última resolución, dio lugar a que BBVA Previsión AFP SA y Futuro de Bolivia SA Administradora de Pensiones interpongan recurso jerárquico (fs. 218 a 235 y vta., del anexo 1), los cuales fueron resueltos por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que a través de la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 de 23 de agosto (fs. 31 a 199 del anexo 1, motivo de la demanda contenciosa administrativa N° 1164/2013), resolvió confirmar parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 206-2013, ratificando los arts. 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 10, 11, 17, 18, 19 y 20 del anexo I aprobado mediante la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 y confirmado por la R.A. APS/DJ/DPC/N° 206-2013, modificando los arts. 6, 9, 13, 14 y 15 del anexo I de la Norma General para la Gestión Judicial conforme al detalle que se tiene asentado en la misma resolución jerárquica, y anulando la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013, únicamente en lo referido a los arts. 12 y 16 del citado anexo I, siendo esta resolución jerárquica complementada mediante el Auto de 11 de septiembre de 2013 (fs. 4 a 23 del anexo 1), concretamente respecto al art. 20 de la Norma General para la Gestión Judicial.

VI.3.- En virtud a la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013, la APS a través de la R.A. APS/DJ/DPC/N° 890-2013 de 1 de octubre (fs. 434 a 446 del anexo 1), aprobó la "Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones SIP", provocando que Futuro de Bolivia SA Administradora de Fondos de Pensiones y Previsión BBVA Administradora de Fondos de Pensiones SA interpongan recurso de revocatoria (fs. 428 a 433 del anexo 1), los cuales fueron resueltos por la APS a través de la R.A. APS/DJ/DPC/N°

1073-2013 de 21 de noviembre (fs. 409 a 427 del anexo 1), que confirmó parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 890-2013, modificando el texto de los arts. 6 y 16 de la Norma General para la Gestión Judicial.

VI.4.- Contra esta última resolución administrativa, Futuro de Bolivia SA Administradora de Fondos de Pensiones y Previsión BBVA Administradora de Fondos de Pensiones SA, interpusieron recurso jerárquico (fs. 404 a 408 y vta., del anexo 1), los cuales fueron resueltos por el Ministerio de Economía y Fianzas Públicas que mediante la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014 de 5 de mayo (fs. 317 a 400 del anexo 1, motivo de la demanda contenciosa administrativa N° 757/2014), confirmó parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 1073-2013, ratificando los arts. 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 19 y 20 de la Norma General para la Gestión Judicial, y modificando los arts. 6 y 16 de la misma norma, conforme al texto que se encuentra detallado en la misma resolución ministerial jerárquica.

VII. De la problemática planteada (Exp. 757/2014).

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

Que el motivo de la litis, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al pronunciar la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014 de 5 de mayo, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al confirmar parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 1073-2013, excedió su competencia; 2) Si es evidente que la APS modificó la redacción del art. 6, parág. III de la Norma General para la Gestión Judicial, que se encontraba establecida en la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013, dando lugar a que este artículo contenga contradicción con las normas específicas al reglamentar que las medidas precautorias deban garantizar el resultado del juicio; y 3) Si es evidente que la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014, contiene defectos en su emisión que ameritan su nulidad.

VII.2.- Análisis del problema jurídico planteado.

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

VII.2.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto al agravio 1), donde se reclamó que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al confirmar parcialmente la resolución administrativa emitida por la APS, que aprobó la Norma General para la Gestión Judicial, excedió su competencia, se tiene que, el art. 45, parág. II de la C.P.E., señala: "La seguridad social se presta bajo los principios de universalidad, integralidad, equidad, solidaridad, unidad de gestión, economía, oportunidad, interculturalidad y eficacia. Su dirección y administración corresponde al Estado, con control y participación", de donde se colige que la dirección, control y administración de la seguridad social, bajo los mencionados principios, incumbe al Estado. En ese marco, el art. 167 de la L. N° 065, establece: "La Autoridad de Fiscalización y Control Social de Pensiones – AP se denominará en adelante Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros – APS y asumirá las atribuciones, competencias, derechos y obligaciones en materia de seguros de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero – ASFI (...)", así también el art. 168-b) de la misma Ley dispone: "El Organismo de Fiscalización tiene las siguientes funciones y atribuciones: b) Fiscalizar, supervisar, regular, controlar, inspeccionar y sancionar a la Gestora Pública de la Seguridad Social de Largo Plazo, Entidad Pública de Seguros, Entidades Aseguradoras u otras entidades bajo su jurisdicción, de acuerdo a la presente Ley, Ley de Seguros y los reglamentos correspondientes".

En ese mismo marco, se tiene que el art. 149-i), j) y v) de la L. N° 065, determina: "La gestora Pública de la Seguridad Social a Largo Plazo tiene las siguientes funciones y atribuciones: i) Iniciar y tramitar los procesos judiciales correspondientes para la recuperación de la mora, intereses y recargos; j) Iniciar y tramitar los procesos judiciales que se requieran con el fin de precautelar los intereses de los fondos administrados y de los asegurados; y v) Prestar los servicios con diligencia, prontitud, eficiencia y con el cuidado exigible a un buen padre de familia", asimismo el art. 106 de la misma Ley, refiere que la Gestora Pública de la Seguridad Social a Largo Plazo deberá efectuar el cobro de montos adeudados por concepto de contribuciones, aporte nacional solidario y el interés por mora, el interés incremental y recargos que correspondan, a través de la gestión administrativa de cobro, del proceso coactivo de la seguridad social y/o del proceso penal. Así también el art. 197 de la L. N° 065, señala: "El Órgano Ejecutivo y el Organismo de Fiscalización reglamentarán y regularán la presente ley en el marco de su competencia".

Bajo dicha normativa, se advierte que la APS tiene atribuciones reguladoras, otorgadas con el propósito de establecer procedimientos con la finalidad de resguardar y proteger debidamente los aportes y contribuciones al fondo de pensiones, así como facultades de control y fiscalización sobre la actividad de las Administradoras de Fondos de Pensiones. En el presente caso, la APS aprobó una Norma General para la Gestión Judicial, regulando y estableciendo un procedimiento sobre las acciones judiciales dentro los procesos coactivos sociales y penales que se encuentran a cargo de las Administradoras de Fondos de Pensiones, actuando dentro la competencia que le confiere la L. N° 065, por lo que no se evidencia que la APS y el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas hubieran excedido la competencia que les fue otorgada al confirmar la aprobación de la norma general para la gestión judicial a través de la R.A. APS/DJ/DPC/N° 1073-2013, no siendo procedente este reclamo planteado por la sociedad demandante.

Es preciso aclarar que los procedimientos establecidos para la jurisdicción ordinaria (Código de Procedimiento Penal y Código Procesal Civil), son los que se aplican dentro las acciones judiciales, es decir en el desarrollo del proceso judicial, concretamente en el presente caso en los procesos penales y coactivos sociales, no pudiendo confundirse los mismos con la Norma General para Gestión Judicial que fue aprobada por la APS, la cual tiene el objetivo de que las Administradoras de Fondos de Pensiones, realicen un trabajo adecuado dentro los procesos judiciales, con responsabilidad y eficacia, en resguardo de los beneficiarios, asegurados y afiliados al Seguro Social.

Por otro lado, respecto al reclamo 2), donde se reclamó modificación en la redacción del art. 6, parág. III de la Norma General para la Gestión Judicial, y consecuentemente contradicción con las normas específicas al reglamentar que las medidas precautorias deban garantizar el resultado del juicio, se tiene que, de la revisión del artículo único, inc. b) de la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 de 23

de agosto, se evidencia que se modificó el art. 6 del Anexo I de la Norma General para la Gestión Judicial en el Sistema Integral de Pensiones, que fue aprobado mediante la R.A. APS/DPC/DJ/N° 26-2013 de 11 de enero, de la siguiente manera:

“Art. 6. (De las medidas precautorias o preparatorias).- I. En virtud a lo establecido en el art. 111 parág. I de la L. N° 065, la GPS a tiempo de plantear la demanda coactiva social, deberá solicitar a la autoridad jurisdiccional se dicte las medidas precautorias necesarias para precautelar el cobro de los adeudos al SIP. II. La GPS al momento de plantear la denuncia penal por delitos previsionales, deberá solicitar las medidas cautelares de carácter real, necesarias con la finalidad de asegurar la reparación de daños y perjuicios ocasionados (sin perjuicio de otras medidas cautelares que correspondan). III. Las medidas precautorias concedidas en los procesos judiciales PCS, y las medidas cautelares de carácter real concedidas en lo proceso judiciales PP, deberán ejecutarse con toda responsabilidad, diligencia y eficacia, con el fin de garantizar los resultados de juicio.” (Sic.)

Posteriormente se tiene que la APS en mérito a la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013, emitió la R.A. APS/DJ/DPC/N° 1073/2013, confirmando parcialmente la Norma General para la Gestión Judicial, modificando el art. 6 de dicha norma, evidenciándose que cometió un error en la redacción del mencionado artículo en su parág. III, no obstante se tiene que dicho error de redacción en el que incurrió la APS, fue subsanado por la instancia jerárquica a través de la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014, que modificó el art. 6, parág. III de la Norma General para la Gestión Judicial, al texto de redacción que dispuso la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013, la cual otorgó firmeza e inmodificabilidad al citado artículo, conforme se advierte del argumento de la pág. 71 de esta última resolución.

Ahora bien, estando subsanado el contexto del art. 6, parág. III de la Norma General para la Gestión Judicial, se advierte que el mismo establece que: “III. Las medidas precautorias concedidas en los procesos judiciales PCS, y las medidas cautelares de carácter real concedidas en lo proceso judiciales PP, deberán ejecutarse con toda responsabilidad, diligencia y eficacia, con el fin de garantizar los resultados de juicio”, de donde se colige que, la APS en mérito a su atribución reguladora, reglamentó el actuar de las Administradoras de Fondos de Pensiones dentro los procesos coactivos sociales y penales, con el objetivo de conseguir un resguardo óptimo de los aportes de los Fondos de Pensiones, no existiendo ninguna contradicción respecto a los Códigos de Procedimiento Civil y Penal, aclarando que la obligación de cobro que tienen las Administradoras de Fondos de Pensiones, debe ser controlada y fiscalizada, a fin de evitar descuido y negligencia, y así asegurar los intereses de los afiliados, toda vez que al solicitar las medidas precautorias en el ámbito judicial de manera oportuna y eficiente, puede garantizar una recuperación de los aportes que estuvieran en disputa, por consiguiente este tribunal no encuentra contradicción del art. 6, parág. III de la Norma General para la Gestión Judicial con norma específica alguna, correspondiendo desestimar este reclamo planteado por la sociedad demandante.

Finalmente, sobre el agravio 3), referente a los defectos en la emisión de la resolución ministerial jerárquica impugnada, que a criterio de la parte demandante causarían nulidad, se tiene que este tribunal, dentro su amplia jurisprudencia, ha determinado que la nulidad procesal, no sólo constituye una decisión de última ratio, sino que, además solo procederá por razones expresamente señaladas en la ley (principio de especificidad), o cuando se evidencia una flagrante vulneración a determinados derechos, que hacen al debido proceso, entre ellos los de acceso a la justicia, a la defensa y otros, así como también, conforme al principio de trascendencia, cuando el vicio procesal haya tenido incidencias en perjuicio de una de las partes, de tal modo que, sin la existencia de ese vicio, los resultados del fallo hubieran sido diferentes, situación que no se advierte en el presente caso, puesto que Futuro de Bolivia en su demanda, no precisó adecuadamente en qué consistiría dicha nulidad o violación normativa que le causaría perjuicio, limitándose a relatar antecedentes que suscitaron en la etapa administrativa, por lo que no es procedente este reclamo planteado.

VII.2.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al emitir la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 026/2014, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. VII de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Corresponde a continuación, ingresar a la consideración del expediente acumulado.

VIII. De la problemática planteada (Exp. 1164/2013).

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

Que el motivo de la litis, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al pronunciar la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 de 23 de agosto, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al confirmar parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/N° 206-2013, excedió su competencia; 2) Si es evidente que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas realizó una novedosa concepción de presunción de mora, respecto al art. 3 de la Norma General para la Gestión Judicial, contrariando el sustantivo y adjetivo civil, al no considerar que para el inicio del proceso coactivo debe existir los elementos de plazo vencido y suma líquida exigible para que exista la mora; 3) Si es evidente que el art. 7 de la Norma General para la Gestión Judicial, equivocadamente dispone que se debe presentar la nota de débito conjuntamente la denuncia penal; 4) Si es evidente que el artículo 4 de la Norma General para la Gestión Judicial, al establecer un plazo de 5 días para interponer la denuncia, desde el conocimiento del delito previsional, distinto al de apropiación indebida de aportes, mediante elementos probatorios pertinentes e idóneos, es contrario a los arts. 277 y 285 del Cód. Pdto. Pen.; 5) Si es evidente que en la Norma General para la Gestión Judicial, se omitió considerar lo establecido por el art. 11 del Cód. Pdto. Pen., en sentido de que la acción penal puede iniciarse con la denuncia o con la querrela; 6) Si es evidente que el art. 12 de la Norma General para la Gestión Judicial, equivocadamente señala que ante cada actualización de periodos en mora debe ampliarse la denuncia, ya que solo debería hacerse conocer al Fiscal dicha actualización de

periodos en mora a través de un simple memorial; 7) Si es evidente que la instancia jerárquica, no emitió pronunciamiento sobre la inexistencia de un reglamento sancionador para el incumplimiento de obligaciones de la GPS; 8) Si es evidente que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, al aprobar el art. 20 de la Norma General para la Gestión Judicial cometió un exceso, respecto a que las Administradoras de Fondos de Pensiones tengan obligatoriamente que participar en todos los procesos judiciales a fin de precautelar los fondos administrados; y 9) Si es evidente que la instancia jerárquica debió anular completamente la Norma General para la Gestión Judicial y no solo anular los arts. 6 y 16.

VIII.2.- Análisis del problema jurídico planteado.

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

VIII.2.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto al reclamo 1), donde se acusa que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al confirmar parcialmente la R.A. APS/DJ/DPC/Nº 206-2013, excedió su competencia, se tiene que en el punto VII.2.1., de la presente resolución se analizó la misma controversia, concluyendo que la autoridad jerárquica en ningún momento excedió la competencia que le fue otorgada por el art. 168-b) de la L. Nº 065, por lo que al haber sido ya resuelto este punto controvertido, no corresponde realizar nuevamente las mismas consideraciones.

Sobre el reclamo 2), respecto a que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas habría realizado una novedosa concepción de presunción de mora, con referencia al artículo 3 de la Norma General para la Gestión Judicial, contrariando el sustantivo y adjetivo civil, al no considerar que para el inicio del proceso coactivo debe existir los elementos de plazo vencido y suma líquida exigible para que exista la mora, se tiene que la resolución ministerial impugnada, refirió que el artículo segundo, inc. b) del procedimiento aprobado por la R.A. SPVS-P Nº 259 de 23 de junio de 2000, estableció que la mora presunta en materia de pensiones, corresponde a la presunción de no pago de las contribuciones por parte de los empleadores, cuando un empleador que ha mantenido un comportamiento regular en la declaración y pago de las contribuciones al Seguro Social Obligatorio por sus trabajadores, no cancela éstas en un mes determinado, o hace un pago por un monto notoriamente inferior al del mes anterior, sin haber informado novedades en el formulario de pago de contribuciones que lo justifiquen.

En ese sentido, el art. 3, parág. I de la Norma General para la Gestión Judicial dispone: "De conformidad con el art. 22 del D.S. Nº 0778, la GPS deberá iniciar obligatoriamente el PCS en un plazo máximo de ciento veinte (120) días calendario, desde que el empleador se constituyó en mora o presunción de mora, cuando se persiga el cobro de contribuciones, aportes, primas y comisión, el interés por mora y el interés incremental, y recargos cuando corresponda. Sin perjuicio de las sanciones que correspondan, el vencimiento del plazo señalado no impedirá a la GPS iniciar el PCS", deduciendo de esta normativa, que la constitución o presunción de mora, obligan a que las Administradoras de Fondos de Pensiones instauren el proceso coactivo social, el cual tiene por finalidad recuperar aportes de la Seguridad Social, evidenciándose que no existe ninguna contradicción al sustantivo y adjetivo civil en la resolución ministerial impugnada, como acusó la parte demandante, aclarando que esta no precisó exactamente dicha contradicción, por lo que se concluye que la mora presunta constituye el no pago de las contribuciones por parte de los empleadores, siendo una suma líquida y exigible, al ser una deuda no pagada en su momento y oportunidad, así como teniendo plazo vencido, correspondiendo en consecuencia desestimar este reclamo planteado por Futuro de Bolivia.

Referente al agravio 3), donde se acusó que el art. 7 de la Norma General para la Gestión Judicial, equivocadamente dispone que se debe presentar la nota de débito conjuntamente la denuncia penal, al respecto cabe precisar que del análisis de la resolución impugnada, se advierte que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas fundamentó que la mención del art. 13 del Cód. Pdto. Pen., realizada por la sociedad demandante, indicando que al sugerir la inclusión de la mora presunta en la nota de débito (se entiende incluirla a la acción penal), despojaría al mismo documento de su valor legal, resulta impertinente; por lo que se establece, analizando la pretensión de la parte demandante y la fundamentación mencionada, que la presentación de la nota de débito en la acción penal no sería procedente, cuando esta no sea conveniente a los intereses de los beneficiarios y asegurados, puesto que se dispuso su presentación para que la misma sea debidamente valorada dentro del proceso penal, así como con el objeto de defender las contribuciones de los asegurados y beneficiarios de la Seguridad Social a Largo Plazo, no siendo procedente este reclamo planteado, al no evidenciarse error en la disposición de presentar la nota de débito conjuntamente la denuncia penal.

Con relación al reclamo 4), que trata sobre el art. 4 de la Norma General para la Gestión Judicial, el cual dispone que la interposición de la denuncia sea mediante elementos probatorios pertinentes e idóneos, que a criterio de la parte demandante es contrario a los arts. 277 y 285 del Cód. Pdto. Pen., es necesario traer a colación dichos arts.: "277.- (Finalidad). La etapa preparatoria tendrá por finalidad la preparación del juicio oral y público, mediante la recolección de todos los elementos que permitan fundar la acusación del fiscal o del querellante y la defensa del imputado; 285.- La denuncia contendrá, en lo posible, la relación circunstanciada del hecho, con indicación de los autores y partícipes, víctimas, damnificados, testigos y demás elementos que puedan conducir a su comprobación y su tipificación", de donde se colige que en lo posible la denuncia debe ser acompañada por elementos probatorios pertinentes, por su lado, el art. 4 de la Norma General para la Gestión Judicial, refiere que las acciones que tome la GPS deberán ser respaldadas con elementos probatorios pertinentes e idóneos, por lo que realizando un análisis entre los arts. 277 y 285 del Cód. Pdto. Pen., y el art. 4 del citado anexo I, no se advierte contradicción alguna como acusó la parte demandante, toda vez que, este último artículo señala que la GPS debe respaldar sus acciones penales con elementos probatorios idóneos y el Código de Procedimiento Penal, por su lado, dispone que en lo posible la denuncia tiene que contener elementos que puedan conducir a comprobar la verdad de los hechos, de lo que se concluye que esta normativa, tiene la finalidad de que la GPS pueda aportar elementos probatorios dentro sus posibilidades, correspondiendo declarar infundado este reclamo planteado, al evidenciarse que no existe contradicción en la normativa señalada.

Sobre el punto 5), se advierte que la controversia de este reclamo, radica en que a través de los arts. 4 y 5 de la Norma General para la Gestión Judicial, se habría dispuesto como obligación para las Administradoras de Fondos de Pensiones, la interposición de la denuncia, que de acuerdo al art. 11 del Cód. Pdto. Pen., sería suficiente y haría innecesaria la presentación de la querrela como determina el art. 10 de la Norma General para la Gestión Judicial, al respecto, se tiene que la instancia jerárquica refirió que, el art. 11 del Cód. Pdto. Pen., señalaba: "La

víctima podrá intervenir en el proceso penal conforme a lo establecido en este Código, tendrá derecho a ser escuchada antes de cada decisión que implique la extinción o suspensión de la acción penal y en su caso, a impugnarla”, relacionándolo con su actual modificación, que fue a través de la L. N° 007 de 18 de mayo de 2010, que dispone: “La víctima por sí solo o por intermedio de un abogado, sea particular o del Estado, podrá intervenir en el proceso penal aunque no se hubiera constituido en querellante”, concluyendo que dicha modificación garantiza la participación de la víctima dentro del trámite.

En ese sentido, se advierte que como explicó la instancia jerárquica, los institutos de denuncia y querrela no configuran realidades jurídicas idénticas o al menos similares, es decir que son diferentes, pudiendo la Administradora de Fondos de Pensiones recurrir a cualquiera de estas, de acuerdo a su interés y necesidad, siendo preciso considerar que el art. 78 del Cód. Pdto. Pen., que dispone que la víctima podrá promover la acción penal mediante querrela, situación diferente a la denuncia, la cual puede ser interpuesta por cualquier persona, inclusive sin ser víctima, de lo que se concluye que la Administración de Fondos de Pensiones, debe cumplir con la denuncia, así como también con la querrela, a efectos de resguardar los intereses de los contribuyentes al Seguro Social, por lo que no se advierte que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas haya omitido considerar lo dispuesto en el art. 11 del Cód. Pdto. Pen., siendo improcedente este reclamo planteado por la parte demandante.

Referente al agravio 6), donde reclamó que el art. 12 de la Norma General para la Gestión Judicial, equivocadamente señala que ante cada actualización de periodos en mora debe ampliarse la denuncia, puesto que a criterio de la sociedad demandante solo debería hacerse conocer al Fiscal la actualización de periodos en mora a través de un simple memorial, se tiene que, los delitos previsionales que se encuentran detallados en el art. 118 de la L. N° 065, tienen el objeto de determinar a través de la acción penal la existencia de una conducta ilícita, indiferentemente de la cuantía que hubiera dado lugar a la posible autoría del delito, es decir que la finalidad del proceso penal respecto a los delitos previsionales, es sancionar la conducta considerada como delito, sin embargo como correctamente refirió la instancia jerárquica, el art. 38-2) del Cód. Pen., dispone que para apreciar la gravedad del hecho, se tendrá en cuenta la extensión del daño causado, lo cual lógicamente influye en la decisión de la autoridad judicial al dictar la sanción o pena, por lo que el art. 12, parág. II de la Norma General para la Gestión Judicial, al disponer que la GPS en los procesos penales por el delito de apropiación indebida de aportes, amplíe la denuncia, querrela o acusación hasta antes de la sentencia, al haberse acreditado nuevos periodos adeudados por el empleador, no contiene error, ya que una nueva conducta delictiva del mismo empleador por periodos diferentes, debe ser necesariamente ampliada a efectos de que se investigue la reiteración de conductas ilícitas, no siendo suficiente como refiere la parte demandante, poner solo en conocimiento del Ministerio Público los nuevos periodos en mora, por consiguiente resulta improcedente este reclamo acusado.

Respecto al reclamo 7), donde se acusa que no se habría emitido pronunciamiento sobre la inexistencia de un reglamento sancionador para el incumplimiento de obligaciones de la GPS, se advierte que la parte demandante en su recurso jerárquico indicó que no existe un marco reglamentario sancionador, conforme lo dispone el art. 197 de la L. N° 065, punto que fue traído hasta esta instancia, sin embargo es necesario aclarar que la demanda contenciosa administrativa debe estar enfocada a posibles agravios que se hubieran causado en sede administrativa, agravios que en el presente caso se hubieran dado a consecuencia de la aprobación de la Norma General para la Gestión Judicial, no pudiendo la parte demandante reclamar a través de este proceso, la inexistencia de un reglamento, puesto que como se indicó ut supra, corresponde al Tribunal Supremo de Justicia realizar el control de legalidad sobre las actuaciones que se dieron en sede administrativa, a efectos de determinar si existió alguna vulneración de derechos, siendo este reclamo impertinente al no estar relacionado hacia la aprobación de la Norma General para la Gestión Judicial, que constituye el acto administrativo controvertido para la presente demanda.

Sobre el reclamo 8), donde la sociedad demandante acusó que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, al aprobar el art. 20 de la Norma General para la Gestión Judicial cometió un exceso, respecto a que las Administradoras de Fondos de Pensiones tengan obligatoriamente que participar en todos los procesos judiciales, se tiene que, el art. 149-j) de la L. N° 065 dispone: “La Gestora Pública de la Seguridad Social a Largo Plazo tiene las siguientes funciones y atribuciones: j) Iniciar y tramitar los procesos judiciales que se requieran con el fin de precautelar los intereses de los Fondos administrados y de los Asegurados”, y por su lado el art. 20 de la Norma General para la Gestión Judicial, establece: “De conformidad al art. 149-j) de la L. N° 065, la GPS tiene la obligación de iniciar, tramitar o de tomar participación en todo proceso judicial cuando corresponda, con el fin de precautelar los intereses de los Fondos administrados y de los Asegurados al SIP”, de donde se concluye que se determinó la participación de GPS en procesos judiciales, siempre que sea necesaria su intervención a fin de precautelar los aportes de los asegurados, conforme correctamente lo determinó el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al señalar que dicha participación debe ser solo cuando corresponda, no evidenciándose exceso por parte de la instancia jerárquica, correspondiendo desestimar este reclamo.

Finalmente respecto al reclamo 9), donde se acusó que la instancia jerárquica debió anular completamente la Norma General para la Gestión Judicial y no solo los arts. 6 y 16, se advierte que los puntos controvertidos que fueron denunciados en el recurso jerárquico por parte de Futuro Bolivia, merecieron acertadamente una respuesta fundamentada por cuerda separada en la resolución ministerial jerárquica, la cual confirmó 13 artículos de la Norma General para la Gestión Judicial, modificando 5 y anulando 2, con el objeto de dar respuesta a cada uno de los puntos reclamados, conforme lo dispone el art. 16-h) de la L. N° 2341, que dispone que las personas tienen derecho a obtener una respuesta fundada y motivada a las peticiones y solicitudes que formulen, advirtiendo vulneraciones en las cuales habría incurrido la APS al emitir su resolución de revocatoria, las cuales fueron subsanadas por la instancia jerárquica, que confirmó los puntos que consideró correctos, modificó los que contendrían vulneraciones subsanables y anuló aquellos que consideró que debían volver a ser emitidos dentro del marco que habría determinado el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, de lo que se concluye que la forma de resolución que contiene la resolución ministerial jerárquica fue en estricta sujeción a lo dispuesto por el art. 124-b) del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, no encontrando contradicción e incongruencia en el fallo impugnado.

VII.2.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al emitir la R.M. Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 050/2013 de 23 de agosto, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. VIII de la presente resolución, así como tampoco se advierte violación al debido proceso, aclarando que las acusaciones de la parte demandante no se encuentran debidamente fundamentadas y que la instancia jerárquica aprobó la Norma General para la Gestión Judicial con la finalidad de resguardar los intereses de los beneficiarios del seguro social a largo plazo, por lo que debe confirmarse la resolución que fue emitida en la instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando:

I.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 97 a 101 y vta., del expediente N° 757/2014, interpuesta por Susana Judith Rojas Rendón, en representación de Futuro de Bolivia SA Administradora de Fondos de Pensiones, contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

II.- IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 850 a 864 y vta., deducida por Julio Antonio Vargas León, en representación de Futuro de Bolivia SA Administradora de Fondos de Pensiones, contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

En consecuencia, mantienen firmes y subsistentes las RR.MM. Jerárquicas MEFP/VPSF/URJ-SIREFI Nos. 050/2013 de 23 de agosto y 026/2014 de 5 de mayo, pronunciadas por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



254

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 47, en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1775/2013 de 24 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 69 a 71 vta., réplica de fs. 77 a 81, dúplica de fs. 189 y vta., notificación de fs. 183 al tercer interesado, decreto de fs. 190, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

La administración tributaria demandante señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una interpretación incorrecta de la normativa tributaria, resolviendo confirmar la resolución de alzada emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz en respuesta al recurso planteado por el contribuyente; en consecuencia, se confirmó la decisión de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la R.D. N° 17-00392-12 de 21 de diciembre de 2012, ordenando que la autoridad tributaria emita un nuevo acto en el que exponga el origen de la deuda tributaria según lo exigido por los arts. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310 y sea conforme lo establecido por el art. 212-I-b) de la L. N° 3092.

De esa forma, se emitió una resolución contraria y lesiva a los intereses del Estado Plurinacional, además de haber provocado agravios a la administración tributaria, por lo que plantea la presente demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló que la Gerencia GRACO Santa Cruz en uso de las atribuciones conferidas por los arts. 100 y 104 del Cód. Trib. Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0011OVI04587, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación del Obispo Presidente de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días "COPLISUD", a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales referidas al Impuesto al Valor Agregado IVA, "Verificación Específica Crédito fiscal", en relación a las facturas de compras detalladas en el formulario F.7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, que fueron declaradas por el sujeto pasivo en los meses de enero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, octubre y diciembre de 2008, comprobándose sobre base cierta que el contribuyente, no determinó el impuesto conforme a ley, habiéndose ajustado las bases imponibles, liquidándose el tributo en base de las facturas de compras observadas y declaradas por el contribuyente en su libro de compras IVA, a más de haberse labrado las Actas de Contravenciones Tributarias Nos. 48353, 48354, 48355 y 48434, por el incumplimiento a la obligación de entregar la documentación e información requerida.

Señaló que practicada la liquidación preliminar se estableció un adeudo de UFV's 1.283.104.00, equivalente a Bs 2.272.416.00, girándose la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04587-061/2012 de 10 de agosto de 2012, notificada personalmente al representante legal del contribuyente, a efecto de que en el plazo establecido por el art. 98 de la L. N° 2492, ofrezca los descargos que pudiera hacer valer.

En 23 de agosto de 2012, el contribuyente presentó descargos a los reparos establecidos en la vista de cargo, que no fueron suficientes para desvirtuar las observaciones de la administración tributaria, por lo que el 21 de diciembre de 2012, se pronunció la R.D. N° 17-00392-12, contra la que el contribuyente formuló recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional Tributaria Santa Cruz, que emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA 0550/2013, decidiendo anular la resolución determinativa, por lo que, la administración tributaria formuló recurso jerárquico, resuelto con la Resolución AGIT-RJ-1775/2013, de 24 de septiembre de 2013 que resolvió confirmar la resolución inferior.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en lo expuesto en la R.D. N° 17-00392-12, apuntó que responde a los inconsistentes argumentos de la AGIT, señalando que a tal fin, se hace necesario exponer el punto principal de la resolución jerárquica, con la siguiente fundamentación técnica jurídica.

Bajo el epígrafe "Sobre los requisitos de la resolución determinativa", transcribiendo el punto xiii y xiv de la resolución impugnada, indicó que la AGIT pretendió señalar que la resolución determinativa carecería del requisito esencial de la especificación de la deuda tributaria en la que se detalle el origen de la misma, argumento equivocado y antojadizo, toda vez que el formato para la emisión de las resoluciones determinativas es el mismo, no siendo posible que se pretenda anular el 2% de estas resoluciones y el restante 98% sea aprobado por la misma autoridad.

Transcribiendo el primer párrafo de la hoja número 1 de la resolución determinativa, indicó que aquel acto administrativo, de manera irrefutable señala el origen de la deuda tributaria al mencionar que las observaciones surgen de las notas fiscales detalladas en el F-7520, habiendo sido debidamente notificado al contribuyente conforme constan en los antecedentes administrativos, por lo que mal puede la autoridad demandada alegar falta de especificación en el origen de la deuda., olvidando que conforme a la previsión del art. 65 de la L. N° 2492, los actos de la administración tributaria se presumen legítimos y se presumen ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario, quedando claramente establecido que en el presente caso el contribuyente no aportó pruebas suficientes que logren desvirtuar las observaciones establecidas tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa.

Refirió que, con respecto al Principio de Verdad Material, se cumplió con la obligación de realizar la investigación de los hechos a efecto de establecer la realidad de los elementos que se presentan en un proceso sometido a su jurisdicción y competencia y que ante la diferencia detectada a través del cruce de información mediante el Sistema Integrado de Recaudación para la administración tributaria SIRAT-II, se pudo comprobar la diferencia entre el emisor de las facturas y las compras declaradas por el contribuyente, quedando establecido que, en aplicación de dicho principio, la administración tributaria recurrió a todos los medios con la finalidad de establecer la verdad en el presente caso.

Agregó que no son evidentes las afirmaciones de la autoridad demandada en la resolución impugnada, pues, el contribuyente tuvo pleno conocimiento de las observaciones efectuadas a las notas fiscales, que fueron detalladas en el Informe en Conclusiones CIE:SIN/GGSC/DF/VI/INF/3083/12 de 12 de noviembre de 2012, que forma parte indubitable de la resolución determinativa, no siendo evidente también la afirmación de la AGIT en sentido que la Corporación del Obispo Presidente de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días no haya tenido conocimiento de los cargos que se le atribuyen, que no pueda presentar descargos, o aclaración respecto al origen de la deuda determinada en su contra, aspecto que ocasionó indefensión al contribuyente con la consecuente vulneración al debido proceso.

En relación a que el contribuyente no tuvo conocimiento de los cargos que se le atribuyeron, añadió que este es uno de los argumentos de la AGIT para anular la resolución determinativa, sumado a la falta de origen de la deuda tributaria, sin considerar que, mediante la elaboración de un cuadro, se determinaron las observaciones a las facturas, así como el origen de la deuda tributaria que detalla el periodo, el origen del impuesto, la fecha de vencimiento, tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y la deuda tributaria.

Continuó señalando que no es evidente que el contribuyente no pudo presentar descargos o aclaración respecto a las notas fiscales observadas, como afirma la autoridad demandada, pues, conforme está previsto en la norma, se emite la vista de cargo donde se establecen los cargos preliminares sujetos a descargo, acto en el que se abre un periodo de prueba o descargo de 30 días, acto con el que el contribuyente fue debidamente notificado, habiéndose respetado los derechos del sujeto pasivo que se encuentran establecidos en el art. 68 de la L. N° 2492.

Apuntó en relación a que el sujeto pasivo habría sido sometido a un estado de indefensión y por ende se habría transgredido el derecho al debido proceso, que tal extremo afirmado por la AGIT resultada imposible, en consideración a que las observaciones realizadas por el ente recaudador a las notas fiscales surgen como una valoración, verificación, revisión y comprobación de las mismas notas exhibidas por el propio contribuyente y presentadas como descargo, sustentado la anulación de la resolución determinativa en un análisis superficial.

Bajo el subtítulo "Con referencia a la supuesta anulabilidad de la R.D. N° 17-00392-12, alegada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria", transcribió los art. 36 de la L. N° 2341, 55 del D.S. N° 27113 para afirmar que aquella resolución determinativa y la vista de cargo consignan los datos previstos en el art. 29 del D.S. N° 27113 Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo, habiendo alcanzado el fin y siendo debidamente notificados al sujeto pasivo, no existiendo nulidad específica prevista o establecida por ley específica – textual-.

Finalmente, la entidad demandante afirmó que dentro de la presente demanda, se tiene demostrado que la AGIT emitió la resolución jerárquica prescindiendo de la sana crítica que tiene el juzgador a momento de impartir justicia y sin valorar de manera integral la resolución determinativa (sic), habiéndose probado también que en el primer párrafo de la resolución determinativa se estableció el origen de la deuda tributaria, que además se encuentra detallada en la pág. 13 de dicho acto administrativo, situación que desvirtúa por completo la pretendida nulidad establecida en la resolución del recurso jerárquico.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1775/2013 de 24 de septiembre de 2013 y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00392-12 de 21 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 5 de mayo de 2014, que cursa de fs. 69 a 71 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente manifestar que si bien la administración tributaria puso en conocimiento del contribuyente el inicio y conclusión del proceso de verificación seguido de la notificación con la vista de cargo, en la que se expone el detalle de las observaciones a las facturas señaladas en el anexo de la orden de verificación y se otorga el plazo de 30 días para la presentación de descargos, a más de modificarse el monto de la deuda tributaria en base a la valoración de los descargos, no existe evidencia que se haya puesto en conocimiento del contribuyente el detalle de las facturas cuyos descargos resultaron insuficientes para la administración tributaria, toda vez que la resolución determinativa se limita a hacer referencia a los papeles de trabajo sobre los cuales tampoco existe evidencia que se haya notificado al contribuyente (sic).

Agregó que conforme establecen los arts. 99-II de la L. N° 2402 y 19 del D.S. N° 27310, la resolución determinativa debe contener como requisito mínimo y especial, las especificaciones sobre la deuda tributaria, exponiendo el origen, concepto y determinación de la misma. Que si bien en el presente caso se incluyó el concepto y determinación, no se expuso el origen de la misma, al no haberse mencionado cuales son las facturas cuya depuración persiste a pesar de los argumentos y documentos de descargo, no conociéndose de manera cierta que transacciones, elementos, hechos o datos, fueron considerados para establecer los reparos para el IVA, sin que exista certeza sobre si la deuda tributaria expuesta en la parte dispositiva, fue correctamente calculada.

Refirió que la ausencia del origen de la deuda tributaria en la resolución determinativa, conculcó los derechos del contribuyente, transgrediendo el derecho a la defensa y al debido proceso, y la disposición contenida en el num. 6) del art. 68 de la L. N° 2492, arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., resultando no ser ciertos los argumentos del demandante, de modo que la resolución del recurso jerárquico ahora impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en el tenor de aquella resolución.

II.1. Petitorio.

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

III. De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs. 183, la Corporación del Obispo Presidente de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, fue legalmente notificada con la orden instruida de fs. 168 a 182, en su condición de tercero interesado, a efecto del que asuma conocimiento de la demanda contencioso administrativa, sin que se haya apersonado al proceso.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, debe tenerse en cuenta que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le causen agravio, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, instancia en la que la autoridad jurisdiccional ejercerá el control de legalidad, oportunidad conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, de cuya revisión se establecen los siguientes extremos:

1. La administración tributaria a través de la Gerencia Grandes Contribuyentes GERACO Santa Cruz, el 19 de abril de 2011, emitió la Orden de Verificación N° 0011OVI04587, con el propósito de verificar las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación del Obispo Presidente de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días "COPLISUD", para comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales referidas al Impuesto al Valor Agregado IVA, "Verificación específica crédito fiscal", en relación a las facturas de compras detalladas en el formulario F.7520 cuyas diferencias se detectaron a través de cruces de información, que fueron declaradas por el sujeto pasivo en los

meses de enero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, octubre y diciembre de 2008, comprobándose sobre base cierta que el contribuyente, no determinó el impuesto conforme a ley, habiéndose ajustado las bases imponibles, liquidándose el tributo en base de las facturas de compras observadas y declaradas por el contribuyente en su libro de compras IVA. (Fs. 2 a 6, anexo 2), que dio origen al presente proceso contencioso administrativo.

2. Presentada la documentación de descargo que discurre de fs. 19 a 723 de los anexos 2, 3, 4 y 5, se pronunció la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04587-061/12 de 10 de agosto de 2012 que estableció en contra del contribuyente Corporación del Obispo Presidente de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días "COPLISUD" con NIT 1006897022, a la fecha de emisión, un adeudo tributario de 1.283.104,00 UFV's, equivalentes a 2.272.416 Bs, por concepto de tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y mantenimiento de valor y multa por incumplimiento de deberes formales, en relación al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas en el Formulario F-7520 de los periodos enero a diciembre de 2008 (fs. 748 a 762 del anexo 5).

3. Presentados los descargos por el contribuyente a la vista de cargo, el 21 de diciembre de 2012, se pronunció la R.D. N° 17-00392-12, que determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones del contribuyente en la suma de 354.983 UFV's, equivalentes a 638.500.- Bs, correspondiente a tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, por los conceptos y periodos indicados en el punto que antecede (fs. 2053 a 2066 anexo 12).

4. El contribuyente planteó recurso de alzada a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz (fs. 45 a 54 anexo 1), instancia que, pronunciado la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0550/2013, decidiendo anular la resolución determinativa, al haberse evidenciado que este acto administrativo no especifica el origen de la deuda tributaria referida a las observaciones y códigos determinados por la administración tributaria, omisión que vulnera el derecho a la defensa y al debido proceso previstos en el art. 68-6) y 7) de la L. N° 2492 (fs. 116 a 125 vta., del anexo 1).

5. Con ese antecedente, el Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico en los términos del memorial que discurre de fs. 140 a 142 del anexo 1, que fue resuelto con la emisión de Resolución AGIT-RJ-1775/2013, de 24 de septiembre de 2013 que resolvió confirmar la resolución inferior. (Fs. 171 a 180 y vta., del anexo 1), resolución que es impugnada vía el presente proceso contencioso administrativo.

6. En autos se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho previsto en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia en la providencia de fs. 190.

V. De la problemática planteada.

En autos, analizados los actos acaecidos en sede administrativa, efectuando el control de legalidad a que se halla compelido el Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad otorgada por los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., se identifican los siguientes puntos que hacen al objeto de la litis:

1.- Si la R.D. N° 17-00392-12, de 21 de diciembre de 2012, que determinó un adeudo tributario contra el contribuyente Corporación del Obispo Presidente de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días "COPLISUD", fue pronunciada en estricto apego a la ley, contiene especificaciones de la composición de la deuda tributaria, así como consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión.

2.- Si la resolución jerárquica no tiene ningún sustento al afirmar que el sujeto pasivo de la relación tributaria fue sometido a un estado de indefensión y que los actos de la administración tributaria habría transgredido el derecho al debido proceso.

3.- Si la resolución que resolvió el recurso jerárquico fue emitida prescindiendo de la sana crítica y sin valorar de manera integral la resolución determinativa.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes e ingresando al análisis de los puntos identificados como controversia en el caso de autos, se evidencia lo siguiente:

VI.1. En relación al primer punto objeto de la litis., es decir si la R.D. N° 17-00392-12, de 21 de diciembre de 2012, fue pronunciada en estricto apego a la ley, contiene especificaciones de la composición de la deuda tributaria, así como consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión.

La administración tributaria demandante, sostiene que la resolución determinativa es un acto válido que fue pronunciado en el mismo formato en el que habitualmente es utilizado para estos actos administrativos, habiéndose hecho constar el origen de la deuda tributaria no debió ser anulado, no siendo evidente que aquel acto no consigne las especificaciones que componen la deuda tributaria, además de cumplir con todas las exigencias legales por lo que no es admisible que haya sido declarada nula por la autoridad demandada.

Contradiendo tal argumento, la AGIT señaló que la resolución determinativa carece del requisito esencial de la especificación de la deuda tributaria en el que se señale el origen de la misma, por lo que aquel acto se encuentra viciado de nulidad.

Ahora bien, a fin de conceder razón al demandante, o en su caso a la autoridad demandada, reviste vital importancia el análisis del art. 99 de la L. N° 2492 que en su parág. II prevé: "II. La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución".

En la especie, revisando la resolución determinativa en cuestión, se evidencia que la misma cumple con los requisitos previstos en la norma supra glosada, a excepción de las especificaciones del adeudo tributario, es decir, que, si bien resulta evidente que en dicho acto administrativo se consignó que las obligaciones del contribuyente surgían de las observaciones efectuadas a las notas fiscales detalladas por el propio contribuyente en el formulario F.7520, el ente fiscalizador olvida mencionar y/o detallar cuales fueron las facturas cuya depuración subsiste pese a los descargos presentados, no siendo suficiente que se exprese que “(…) En el presente caso las observaciones surgen como consecuencia del cruce de información entre las ventas informadas por los proveedores y las compras informadas por el sujeto pasivo, encontrándose diferencias en las facturas detalladas en el anexo de la orden de verificación de referencia (…)”, para más adelante continuar: “(…) El sujeto pasivo ha presentado parcialmente la documentación requerida por la administración tributaria emergente de las notas fiscales detalladas en el F-7520 la cual ha sido revisada y producto de dicha verificación se evidenció la existencia de facturas que no cumplen con el requisito para el cómputo del crédito fiscal, tal como las facturas identificadas y los papeles de trabajo (…)” (fs. 1 y 2 de la resolución determinativa que cursa de fs. 2053 a 2066 del anexo 12). Es decir que, si bien es cierto que se menciona que existen facturas observadas y depuradas, conforme consta en los papeles de trabajo, no es menos cierto que en ningún momento se identifica cual es la factura observada y el motivo de dicha observación, incumpliendo de esta manera la administración tributaria con el deber de establecer a cabalidad, el origen, concepto y determinación del adeudo tributario conforme el mandato del art. 99 de la Ley 2492 antes citado, solo de esta manera, con un análisis cabal se podrá arribar al cálculo de la deuda tributaria conforme prevé el art. 47 de este cuerpo normativo, en un debido análisis de los elementos que componen dicha deuda tributaria.

A mayor abundamiento, debe también indicarse que, efectivamente en la resolución determinativa pág. 11 (fs. 2063 del anexo 12), consta el “cuadro resumen” en el que se modifica el tributo omitido, consignándose el periodo, importe observado, importe descargado en la vista de cargo, importe no válido y el IVA omitido, empero no figura la individualización de la factura sobre la que subsiste la observación, o cual fue correctamente descargada, no siendo suficiente que la administración exprese que tales datos constan en antecedentes y que por su ampulosidad no pueden ser reproducidos o formar parte de la resolución determinativa, situación que en ningún caso puede ser justificada invocando el principio de verdad material como pretende el actor cuanto en su demanda refirió que en aplicación de este principio se cumplió con la obligación de realizar la investigación de los hechos.

Por lo anotado precedentemente, también se debe acudir a la previsión legal del art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, que establece la anulabilidad del acto cuando el vicio ocasiona indefensión a los sujetos administrados o cuando el acto, como en el caso que nos ocupa, carezca de los requisitos formales para alcanzar el fin, norma que resulta aplicable por permisón del art. 74-1 de la L. N° 2492 y 55 del D.S. N° 27113.

Por lo expuesto, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que en la resolución determinativa no se consignó el origen, concepto y determinación del adeudo tributario, correspondiente al contribuyente COPLISUD por lo que la R.D. N° 17-00595-12 de 28 de diciembre de 2012 no cumple con todos los requisitos exigidos por la norma tributaria del art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, por lo que tal defecto debe ser enmendado.

Contrariamente a lo aseverado por el demandante, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con similares argumentos que los esgrimidos en la resolución del recurso de alzada, sostuvo en su decisión que la resolución determinativa, efectivamente determinó una base imponible, empero, es carente de especificaciones de su composición, no consigna todos los datos y elementos necesarios para su emisión, incumpliendo con los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, entrando por ello en el campo de la nulidad del acto previsto por el art. 38-II de la Ley del Procedimiento Administrativo.

Dicho de otro modo, teniendo en cuenta las disposiciones de los arts. 92 y 93 parág. 1-2 y parág. II de la L. N° 2492, la determinación que es el acto por el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria declara la existencia y cuantía de la una deuda tributaria, en el caso de autos, se produjo la determinación por la administración tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por ley, más en la resolución determinativa no consta este aspecto, menos consta si ella se llevó a cabo sobre base cierta o base presunta, si fue parcial o total, incumplimiento que, sin duda hace que el acto administrativo se encuentre viciado de nulidad, conforme el art. 99-II de la Ley anotada que fue glosada en párrafos precedentes.

Por lo expuesto, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que en la resolución determinativa no se consignó el origen, concepto y determinación del adeudo tributario, correspondiente al contribuyente Corporación del Obispo Presidente de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días “COPLISUD”, por lo que la R.D. N° 17-00392-12, de 21 de diciembre de 2012 no cumple con todos los requisitos exigidos por el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, por lo que tal defecto debe ser enmendado.

VI.2. Acerca del segundo punto de controversia, es decir si la resolución jerárquica no tiene ningún sustento al afirmar que el sujeto pasivo de la relación tributaria fue sometido a un estado de indefensión y que los actos de la administración tributaria habría transgredido el derecho al debido proceso.

Este aspecto fue identificado como otro objeto de la litis en virtud a que el demandante sostuvo que la AGIT no tiene razón al afirmar que, con el pronunciamiento de la resolución determinativa se sometió al sujeto pasivo de la relación tributaria a un estado de indefensión y por ende transgredió el derecho al debido proceso, cuando -según afirma el demandante-, en la etapa de fiscalización previa a la emisión de la resolución determinativa, el ente fiscalizador cumplió con la obligación de notificar al contribuyente con todos los actos emitidos por la administración tributaria, desde el inicio de aquel proceso hasta su conclusión.

A fin de resolver esta problemática, previamente se hace necesario establecer que se entiende por “debido proceso”. Mucho se ha dicho y conceptualizado sobre el debido proceso, tratando de arribar a una conceptualización universal diremos que: “El debido proceso es un principio legal por el cual el Estado debe respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley. Es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del

proceso, a permitirle tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez. El debido proceso establece que el gobierno está subordinado a las leyes del país que protegen a las personas del estado. Cuando el gobierno daña a una persona sin seguir exactamente el curso de la ley incurre en una violación del debido proceso lo que incumple el mandato de la ley”.

En total relación con este marco conceptual doctrinal del debido proceso, los arts. 115-II y 119 de la C.P.E. Plurinacional de Bolivia, prevén que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, señalando además que toda persona tiene derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68-6) de la L. N° 2492, enmarcando su texto en el marco constitucional descrito, establece como uno de los derechos del contribuyente, precisamente “El derecho al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada, a través del libre acceso a las acciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados en los términos de dicha ley” .

En autos, evidentemente se procedió a notificar personalmente al contribuyente fiscalizado con la Orden de Verificación N° 001OVI04587 conforme consta a fs. 2 del anexo 2, a cuya consecuencia, inclusive el representante legal de COPLISUD solicitó ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida por la administración tributaria (fs. 8 del anexo 2). Igualmente se notificó personalmente al representante legal de COPLISUD con la vista de cargo conforme sale de la diligencia de fs. 763 del anexo 5, así como también se notificó legalmente con la resolución determinativa conforme diligencia de notificación de fs. 2017 del anexo 12, concediendo al contribuyente la oportunidad de presentar los descargos que creyere convenientes y la oportunidad de defensa en sede administrativa. Aparentemente, con las debidas notificaciones se habría respetado el derecho del contribuyente así como el debido proceso. Sin embargo, no consta en antecedentes administrativos que se puso en conocimiento del contribuyente el detalle de las facturas sobre las que persistió la observación o reparo porque a juicio de la administración tributaria, los descargos resultaban insuficientes, siendo este aspecto el que definitivamente transgrede el derecho del contribuyente y viola el art. 68-6) glosado, en la parte que establece el derecho del contribuyente al libre acceso a las acciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, consecuentemente, esta falta de conocimiento de los motivos de depuración de las facturas presentadas por el contribuyente sitúan también al contribuyente en estado de indefensión, por lo que la AGIT correctamente determino anular la resolución determinativa.

VI.3. Sobre el tercer punto de controversia referido a si la resolución que resolvió el recurso jerárquico fue emitida prescindiendo de la sana crítica y sin valorar de manera integral la resolución determinativa.

De la revisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 1775/2013 de 24 de septiembre, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la misma fue pronunciada en estricta sujeción a la normativa legal en la que funda su decisión, a más que, entendiéndose que la sana crítica tiene por objeto la búsqueda de la verdad en el proceso, en base a las pruebas aportadas por las partes que son valoradas por el juez (en autos autoridad administrativa) en base a sus conocimientos, lógica jurídica y experiencia, sin duda se establece que no puede darse la razón al demandante, habida cuenta que la AGIT al confirmar la resolución de su inferior que dispuso la nulidad de obrados hasta la resolución determinativa no hizo nada más que aplicar las normas tributarias enunciadas en la resolución, velando por el respeto a los derechos del contribuyente y de manera congruente entre el fundamento y la decisión, observó en la resolución determinativa el incumplimiento de uno de los requisitos esenciales de validez que, aun así se haya cumplido con el resto, acarrea la anulabilidad del acto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1775/13 de 24 de septiembre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



255

Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 27 a 31 interpuesta por la Aduana Nacional Regional Santa Cruz, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1773/2013, de 24 de septiembre (fs. 2 a 12), el memorial de contestación de fs. 53 a 57, la réplica de fs. 68 a 70, la dúplica de fs. 87-88, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Jesús Salvador Vargas Cruz, en representación de la Aduana Nacional Regional Santa Cruz, en virtud del memorándum CITE N° 2351/13 de 18/12/2013 (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 27 a 31, manifestando que al amparo de lo establecido en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1773/2013 de 24 de septiembre.

Expresa que la Gerencia Regional Santa Cruz, emitió la R.D. AN-ULERZR-RD-56/2012 de 5 de noviembre, que declara probada la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N° 047/2012 de 8 de mayo, girada contra la Agencia Despachante de Aduana Trompillo SRL., representada legalmente por Humberto Peña García y contra Tecnillantas del Oriente SRL., representada por Ambrosio Villarroel Galati, por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses, más la sanción del 100 % del valor del tributo omitido, ascendiendo la deuda a UFV 96.144.77 por las observaciones evidenciadas en la DUI 2012/732/C-3161 de 15 de marzo, dentro del proceso de control diferido Inmediato realizado por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional.

A raíz de lo mencionado, la Agencia Despachante de Aduana "El Trompillo SRL.", el 30 de enero de 2013 y María Lourdes Arias Zabala, en representación legal de Tecnillantas del Oriente SRL., el 22 de febrero de 2013, respectivamente, interpusieron recurso de alzada contra la R.D. AN-ULERZR-RD-056/2012 de 22 de junio, que originó la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0570/2013, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-047/2012 de 8 de mayo.

En desacuerdo con la resolución de alzada, la administración aduanera interpuso el 23 de julio de 2013, recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1773/2013 de 24 de septiembre que dispuso confirmar la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, hizo una interpretación y aplicación errónea de la normativa tributaria al pronunciar la resolución jerárquica impugnada, determinando que la administración aduanera vulneró los derechos y garantías constitucionales al dictar la R.D. AN-ULERZR-RD-56/2012 de 5 de noviembre, por lo que para desvirtuar tal afirmación considera conveniente señalar que la resolución determinativa citada, emergió producto de un proceso de control diferido inmediato posterior al levante del despacho aduanero al que fue sometido primeramente, en virtud a lo dispuesto por los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, art. 48 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 y la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

Que en el proceso de control diferido, se evidenció duda razonable del valor declarado de la mercancía sobre los factores de riesgo establecidos en el art. 49 de la Resolución 846 de la Comunidad Andina de Naciones, además que el 22 de marzo de 2012, se solicitó vía email a la empresa de transporte marítimo MSC Bolivia SA., certifique la cantidad, descripción y flete cancelado del documento de transporte (B/L)MSCUT0777001 de 18 de diciembre de 2011; solicitud que fue respondida el 23 de marzo de 2012, adjuntando el (B/L) MSCUT0777001 de 18 de noviembre de 2011, correspondiendo al tramo marítimo Quingdao, China, Arica, Chile, por un monto de \$us. 4.685.00.

Asimismo, de la revisión de los documentos soporte de la DUI, se observó la Nota de Débito N° 001264, correspondiente al flete terrestre Arica Tambo Quemado, de los contenedores MSCU7154874 y MSCU7195446, por un monto de \$us. 600.-, ascendiendo la suma de los fletes I y II (marítimo y terrestre), al monto de \$us. 5.285.- que debió ser considerado para la determinación de la base imponible del valor CIF en aduana, sin embargo en la nota de valor de la DUI, se evidencia un pago menor, sobre la base imponible de \$us. 284.-, por concepto de fletes, aspecto que subsume la conducta a la omisión de pago, previsto y sancionado en los arts. 160-3 y 165 del Cód. Trib.; evidenciándose además, error de llenado en la casilla N° 29 (forma de pago) y 63 (gastos totales de transporte) de la Declaración Andina de Valor 1233382, incurriendo en contravención aduanera.

Expresa que estos hechos fueron debidamente plasmados en la diligencia informativa y luego en el informe realizado por el funcionario de fiscalización, que dio lugar a la emisión de la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N° 047/12, de 8 de mayo de 2012 y posterior R.D. AN-ULERZR-RD 56/2016 de 5 de noviembre, señalando que dichas actuaciones fueron de pleno conocimiento del sujeto pasivo y que se ajustaron a lo establecido en la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo, teniendo amplia e irrestricta libertad de asumir defensa, lo que se

evidencia en la presentación de pruebas de descargo en las diferentes etapas del proceso, empero que no fueron de satisfacción de la Aduana Nacional, para desvirtuar los hallazgos mencionados por lo que se establecieron las sanciones que correspondían, en virtud de los arts. 99 y 169 de la L. N° 2492 y de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo, relativa al control diferido; normativa que transcribe en su integridad.

Citando y transcribiendo el art. 258 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, señala que la emisión del informe de variación, está supeditada a lo establecido en la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo, en base a la que al evidenciar la variación de valor, el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder, emite y notifica el informe de variación de valor, consiguientemente, al tratarse de un proceso de fiscalización de control diferido inmediato, si bien se determinó inicialmente la existencia de variación de valor sobre la mercancía, no era imperativo que el fiscalizador prosiguiera con la emisión del informe de variación del valor, como erróneamente interpreta la AGIT, debido a que, como resultado del examen documental y/o aforo físico de la mercancía, también se evidenciaron contravenciones aduaneras como mal llenado de la DAV y omisión de pago; conducta prevista y sancionada por el art. 165 del Cód. Trib., por lo que se procedió de acuerdo a lo establecido en el apartado V, literal C, num. 4-e) de las tantas veces citada resolución de directorio, en el entendido que siendo conductas múltiples descubiertas dentro del mismo proceso de fiscalización, no pueden ser tramitadas de forma separada como pretende la AGIT.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1773 de 24 de septiembre y en consecuencia, deje sin efecto la Resolución ARIT-SCZ/RA 0570/2013 de 1 de julio y declare firme y subsistente la R.D. AN-ULEZR-RD 56/2012 de 5 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fojas 33 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como terceros interesados Tecnillantas del Oriente SRL., y Agencia Despachante de Aduana El Trompillo SRL., se les haga conocer la misma, mediante provisión citatoria.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 15 de julio de 2014 como consta a fs. 46, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fojas 48 y recibida según cargo de fs. 48 vta., disponiéndose por providencia de fs. 49, su arrimo al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 53 a 57, fue providenciado a fs. 58, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 51), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Que respecto al control diferido inmediato, se debe tomar en cuenta lo establecido en el acápite C, num. 4-b), c) y d) de la R.D. N° 01-004-09, transcribiendo su contenido y señalando a continuación que en el caso presente, la vista de cargo fusionó dentro de un mismo procedimiento: "El procedimiento para la variación del valor", "la contravención aduanera por contravención aduanera por omisión de pago" y "la contravención aduanera por el mal llenado de la Declaración Andina de Valor", sin tomar en cuenta que en el acápite C, num. 4-b), c) y d) de la R.D. N° 01-004-09, se determina para cada figura, un procedimiento específico, toda vez que el ajuste del valor de control diferido inmediato, no configura multa ni sanción; en ese sentido, de forma antagónica, la contravención aduanera por omisión de pago de conformidad con el art. 165 de la L. N° 2492, consigna el 100% del monto calculado para la deuda tributaria y finalmente, la contravención aduanera por el mal llenado de Declaración Andina del Valor, se realiza a través del sumario contravencional previsto en el art. 168 de la L. N° 2492, es decir, que la administración aduanera, no adecuó las conductas identificadas dentro del control diferido inmediato, al procedimiento específico que el ordenamiento jurídico prevé para cada caso particular, más aún, cuando cada uno contiene procedimientos distintos para ser procesados, aspecto que vulnera el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de Tecnillantas del Oriente SRL., y Agencia Despachante de Aduanas (ADA) el Trompillo SRL.

Cita como línea doctrinal de la AGIT, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0594/2011, y como respaldo jurisprudencial, la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

Por lo expuesto, reitera que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la resolución impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución jerárquica.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1773/2013 de 24 de septiembre, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 80 a 83, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 90, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 92-93, por providencia de 58, se decretó autos para sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, emitió la R.D. AN-ULEZR-RD-56/2012 (fs. 8 a 10, anexo I), que resolvió declarar probada la comisión de contravención tributaria por omisión de pago, girada con Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N° 47/2012, contra la Agencia Despachante de Aduanas El Trompillo SRL., representada legalmente por Humberto Peña García y Tecnillantas del Oriente SRL., representada legalmente por Ambrosio Villarroel Galati, disponiendo que ambos efectúen el pago por la omisión, intereses, más la sanción del 100% del valor del tributo omitido determinado para la DUI2012/732/C-3161, equivalente a UFV 96.144,- en aplicación de los arts. 47 y 165 del Cód. Trib., y del art. 42 del D.S. N° 27310.

Seguidamente, María Lourdes Arias Zabala, en representación de Tecnillantas del Oriente SRL., mediante memorial de fs. 25 a 28 del anexo I, y por su parte, Humberto García Peña, como representante legal de la Agencia Despachante de Aduanas El Trompillo SRL., mediante memorial de fs. 13 a 16 interpusieron recurso de alzada en contra de la R.D. AN-ULEZR-RD-56/2012, recursos que fueron resueltos por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0570/2013 de 1 de julio, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-47/2012 de 8 de mayo inclusive, a efectos que la administración aduanera, califique de manera correcta los hechos y conductas resultantes del control diferido y aplique a cabalidad, la tramitación de cada una, acorde a lo previsto en el inc. b) del núm. 4, de la literal C, del apartado V, del procedimiento aprobado por la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo.

En virtud de lo anterior, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1773/2013 de 24 de septiembre, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0570/2013 de 1 de julio, en consecuencia, anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-47/2012, de 8 de mayo.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, realizó una incorrecta interpretación y aplicación de la normativa tributaria, al considerar que la administración aduanera no aplicó el procedimiento de control diferido inmediato establecido en la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo, y con ese argumento, anular obrados hasta la vista de cargo inclusive.

V.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Tribunal Supremo de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

El procedimiento de control diferido aduanero, fue reglamentado por la administración aduanera mediante Resolución de Directorio RD 01-037-04 de 2 de diciembre de 2004, normativa aplicable al caso de autos. De acuerdo a lo referido en el acápite "A. Aspectos Generales" de la indicada resolución de directorio, el procedimiento de control diferido se aplica en cumplimiento de las facultades de control y verificación de

la Aduana Nacional en las oficinas de las gerencias regionales, conforme lo previsto por el art. 48 del D.S. N° 27310, precisando que el control diferido inmediato, consiste en la inspección física de las mercancías después de la autorización de levante, sin considerar el canal asignado durante el despacho aduanero.

Al respecto, la literal C, num. 4, de la R.D. N° 01-004-09, sobre la Conclusión del control diferido inmediato, dispone que si como resultado de la inspección física y documental realizada, se determina que:

“b) Existe variación de valor, el fiscalizador solicita información adicional al importador y en caso de ser necesario a terceras personas a través de diligencia informativa, según el formato de anexo VI, otorgando un plazo de 5 días hábiles. Recibida la documentación presentada por el importador y/o terceras personas, el fiscalizador analiza los descargos y en caso de corresponder, emite y notifica el informe de variación de valor. Si el operador acepta la variación y efectúa el pago de la deuda tributaria, se emite informe de cancelación y resolución determinativa de extinción del tributo omitido. En caso de la no aceptación del informe de variación de valor, el operador podría presentar la boleta de garantía por los tributos omitidos y presentará descargos en un plazo de 20 días, el fiscalizador en un término de 5 días, deberá evaluar los descargos y/o proyectar una resolución determinativa sin multa ni sanción alguna en tanto no exista delito aduanero. La resolución determinativa proyectada se presenta a firma del Gerente Regional con el visto bueno del jefe de la unidad de fiscalización, declarando la variación de valor y se notificada debidamente, pudiendo el operador anteponer los recursos legales conforme establece el art. 52 del Reglamento del Código Tributario, D.S. N° 27310.”

“c) Existe presunción de contravención aduanera conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del C.T.B., el art. 186 de la L.G.A., y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones, el fiscalizador emite informe y previa la aprobación del jefe de unidad de fiscalización notifica al operador y en un plazo de 3 días remite el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del C.T.B.”

“d) Existen indicios de comisión de contravención por omisión de pago dentro de los alcances del art. 165 del C.T.B., el fiscalizador emite informe final detallando las observaciones determinadas previa la aprobación del jefe de unidad de fiscalización regional y notifica. El fiscalizador en un plazo de 3 días proyecta la vista de cargo previa aprobación del jefe de unidad de fiscalización regional para la suscripción por parte del gerente regional, cumpliendo lo establecido en el art. 96 del C.T.B., y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras, para su procesamiento por unidad legal”.

De la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que la DUI 2011/732/C-316, fue seleccionada para control diferido inmediato, a cuyo efecto, se requirió a la Agencia Despachante de Aduanas El Trompillo SRL., y Tecnillantas del Oriente SRL., la entrega de documentos de respaldo correspondientes; en cumplimiento de dicho requerimiento y luego de la revisión de los mismos, la administración aduanera, concluyó que se había generado duda razonable sobre el valor declarado en base a los factores de riesgo contenidos en el art. 49 de la Resolución 846 de la CAN, tales como, precios ostensiblemente bajos y tipo de mercancía. Cumplido todo el procedimiento posterior, la administración aduanera emitió la Vista de Cargo N° AN-UFIZR-VC-47/2012 de 8 de mayo, que estableció una deuda tributaria de UFV 96.144.77 compuesto por el Gravamen Arancelario (GA), Impuesto al Valor Agregado (IVA), intereses, contravención aduanera y el 100% de la sanción por omisión de pago.

Además, se atribuyó al sujeto pasivo Tecnillantas del Oriente SRL., la comisión de la contravención de omisión de pago, tipificada de acuerdo al punto 3 del art. 160 de la L. N° 492, y sancionada con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria. Asimismo estableció que el importador, incurrió en contravención aduanera conforme a lo establecido en los incs. a) y h) del art. 186 de la L.G.A., y en el num. 6 del art. 160 del Cód. Trib. Boliviano, catalogada como ausencia o datos incompletos o llenado incorrecto de la Declaración Andina del Valor, disponiendo que se sancione de acuerdo a lo establecido en la R.D. N° 01-017-09 de 24 de septiembre, con UFV 500.-

Posteriormente, y luego del procedimiento correspondiente, la administración aduanera, emitió la R.D. AN-ULEZR-RD-56/2012, de 5 de noviembre, que declaró probada la Comisión de Contravención Tributaria por omisión de pago, girada con Vista de Cargo AN-UFIZR-VC N° 47/2012 contra la Agencia Despachante de Aduanas El Trompillo SRL., y Tecnillantas del Oriente SRL., disponiendo el pago por la omisión, intereses, más la sanción del 100% del valor del tributo, equivalente a UFV 96.144.- en aplicación de los arts. 47 y 165 del Cód. Trib., y 42 del D.S. N° 27310.

De lo mencionado se evidencia que la administración aduanera, en el control diferido inmediato efectuado a la DUI 2012/732/C-3161, inició el procedimiento administrativo por observación al valor, comunicando al sujeto pasivo en primera instancia la existencia de una duda razonable sobre el valor, señalando posteriormente que al generarse la duda sobre la veracidad o exactitud del valor de transacción declarado y estableciendo un valor FOB en sustitución de \$us. 129.500.-, en aplicación del último método de valoración, concluyó que a partir de dicha variación de valor, se habían detectado indicios de contravención por omisión de pago, base sobre lo que se emitió la Vista de Cargo AN-UFIZR-VC-47/2012 y posteriormente la R.D. AN-ULEZR-RD-56/2012 de 5 de noviembre; además de haber determinado que el importador, realizó un llenado incorrecto en la Declaración Andina del Valor, tipificada como contravención aduanera según lo establecido en los incs. a) y h) del art. 186 de la L.G.A., y num. 6 del art. 160 del Cód. Trib. Boliviano.

Bajo ese marco, es evidente que la administración tributaria no cumplió con el procedimiento de control diferido inmediato, toda vez que la tramitación de dicho procedimiento debió desarrollarse observando lo previsto en el inc. b) acápite C, num. 4, de la R.D. N° 01-004-09, que dispone que si existiera variación de valor, se iniciará el proceso con la diligencia informativa, conteniendo la emisión del informe de variación del valor, que más adelante debería concretarse en una resolución determinativa sin multa ni sanción alguna; sin embargo, de lo relacionado se evidencia que la administración aduanera, dentro del procedimiento de control diferido, incluyó en la vista de cargo, dentro de un mismo procedimiento, tanto el procedimiento para la variación del valor, así como la contravención aduanera por omisión de pago y la contravención aduanera por el mal llenado de la Declaración Andina de Valor, sin considerar que los incs. b) c) y d), del acápite C, num. 4 de la tantas veces referida Resolución de Directorio N° 01-004-09, establece para cada figura un procedimiento diferente; así, el ajuste del valor en el control

diferido inmediato, no configura multa ni sanción; por otra parte, la contravención aduanera por omisión de pago, consigna el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, tal como establece el art. 165 de la L. N° 2492; y finalmente la contravención aduanera por el mal llenado de la Declaración Andina del Valor, tiene su propio procedimiento, previsto en el art. 168 de la L. N° 2492.

Contrariamente a lo señalado, la administración aduanera emitió la R.D. AN-ULEZR-RD 056/2012, disponiendo ratificar la variación del valor y al mismo tiempo, aplicar una sanción del 100%, sobre la variación del valor al considerarla omisión de pago, además de contravención aduanera; siendo que al existir una supuesta variación del valor, la administración aduanera, luego del análisis de la documentación de descargo presentada, y persistir la duda razonable generada sobre el valor declarado en la DUI, finalizado el procedimiento correspondiente, debió emitir una resolución determinativa sin ninguna multa ni sanción, sin embargo, obrando en sentido contrario, la administración tributaria, hizo una distinción de las contravenciones y calificó los hechos y conductas como contravenciones tributarias, e impuso sanciones, procedimiento contrario al establecido en la Resolución de Directorio 01-004-09 de 12 de marzo, transcrito ut supra.

De todo lo expresado, y siendo evidente que la administración tributaria aduanera, no cumplió el procedimiento de control diferido inmediato previsto en la Resolución de Directorio 01-004-09, de 12 de marzo, se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo, establecidos en los arts. 115, parágs. I y II de la C.P.E., y art. 68-6 de la L. N° 2492, tal como se estableció en las instancias de alzada y jerárquica, razones por las que se determinó anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la vista de cargo.

V.2. Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1773/2013 de 24 de septiembre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho, en resguardo además del derecho al debido proceso; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 27 a 31, interpuesta por Jesús Salvador Vargas Cruz, en su condición de Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1773/2013 de 24 de septiembre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



256

Empresa unipersonal TRIPETROL c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 69 a 76 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/2013 de 23 de julio (fs. 40 a 51) y el auto motivado de rectificación y aclaración AGIT-RJ 0098/2013 de 19 de agosto (fs. 55 a 57 vta.), el memorial de contestación de fs. 100 a 104, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Ana María Vedia vda. de Calderón, en su condición de apoderada de Janeth Lucia Vásquez Araujo, conforme el Poder amplio y suficiente N° 348/2013 emitido por la Notaria de fe Pública N° 53 de La Paz, el 4 de noviembre de 2013 (fs. 67), se apersonó por memorial de fs. 69 a 76 vta., manifestando que de conformidad con los arts. 778, 780, 781 del Cód. Pdto. Civ., arts. 69-a) y 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo y art. 131 y 147 del Cód. Trib., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Autoridad General de

Impugnación Tributaria, solicitando la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 1144/13 de 23 de julio de 2013, notificada a su mandante el 21 de agosto de 2013 y Auto de Aclaración y Rectificación el 21 de agosto de 2013, conforme dispone el art. 327 del C.P.C., realiza la relación de los hechos y la fundamentación de derecho.

1.- Refiere que su mandante, es propietaria de la empresa unipersonal TRIPETROL, dedicada a la comercialización minorista de GLP en garrafas, debidamente autorizada por la autoridad pertinente y cuenta con NIT 1322666019.

Indica que el 26 de septiembre de 2011, GRACO La Paz, notificó a su mandante con la Orden de Verificación N° 001110VI 000885 de 14 de febrero de 2011, relacionada con un proceso de determinación y verificación de impuestos IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas en los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de obligaciones tributarias.

2.- Que el 30 de septiembre de 2011, su mandante solicitó ampliación del plazo para la presentación de la documentación requerida, misma que fue diferida por la administración tributaria hasta el 28 de diciembre de 2012 a hrs. 10:30, cuando funcionarios del departamento de fiscalización, dejaron segundo aviso de visita para notificar la R.D. N° 17-1103-2012 (CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/RD0320/2012, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; posteriormente regresaron los referidos funcionarios a hrs. 14:45 del mismo día y procedieron a notificar por cédula el acto administrativo, de la cual se desprende que la empresa TRIPETROL, tenía una deuda de Bs 116.577.-, por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago de los periodos antes mencionados conforme el art. 74 de la L. N° 2492.

3.- Contra dicha determinación interpusieron recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, la misma que mereció la Resolución ARIT-LPZ/RA 0519/2013, que confirmó la R.D. N° 17-1103-12 de 26 de diciembre de 2012, restando absoluto valor legal a todos los fundamentos de hecho y de derecho expuestos como la solicitud de nulidad de actuaciones y la extinción del supuesto adeudo por prescripción.

4.- Posteriormente la contribuyente presentó recurso jerárquico ofreciendo pruebas de reciente obtención, llegando al 2 de agosto de 2013, fecha en la cual su mandante fue notificada por cédula con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/13 de 23 de julio de 2013, mediante la cual resuelve confirmar la Resolución AGIT-LPZ/RA 0519/2013 de 26 de abril de 2012, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, en consecuencia confirma la R.D. N° 17-1103-2012 de 26 de diciembre de 2012, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 24.551 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago por el IVA de los periodos fiscales de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, así como la multa por incumplimiento a deberes formales de registro incorrecto del libro de compras IVA en los periodos fiscales septiembre y noviembre de 2008 de 1.500 UFV cada una.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La actora señala que, a lo largo del procedimiento administrativo se habría vulnerado la normativa vigente y que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/2013, confirmó la resolución ARIT-LPZ/RA 0519/2012 de 26 de abril sin embargo, dicha determinación estuvo al margen de la normativa legal, incurriendo en las causales establecidas por el art. 147-2, 3 y 5 del Cód. Trib.

A.- Manifestó que son evidentes las vulneraciones al orden legal en la Resolución AGIT-RJ 1144/2013 que se impugna refiere. "Por cuanto se advierte que el 19 de noviembre de 2012, fue notificada la Vista de Cargo N° 32-0339-12 de 30 de octubre de 2012, en cuyo procedimiento se tiene que la administración tributaria al haberse apersonado al domicilio del contribuyente en la calle Cerro de Cachaca N° 65 de la zona de Senkata de El Alto, siendo que la misma no se encontraba en su domicilio, en ente fiscal inicia el procedimiento de notificación por cédula en aplicación del art. 85 de la L. N° 2492 (CTB); (...)", posteriormente indica que "Consiguientemente, se tiene que se procedió a la notificación por cédula de la Vista de Cargo el 19 de noviembre de 2012, de cuya diligencia se evidencia que el mismo fue dejado a Pablo Vera Angulo con C.I. N° 6138225 L.P., quien firma la diligencia conjuntamente el testigo Marcelo Tamayo con C.I. 5953195 L.P y la notificadora Polette Andrea Sillerico Flores, cumpliendo lo dispuesto en el párrafo III, art. 85 de la L. N° 2492 (CTB).

B.- Señalo que el 11 de junio de 2013, la actora a través de su apoderada, ofreció prueba de reciente obtención, por la cual establece que Pablo Daniel Vera Angulo, persona que habría recibido la cédula con la notificación de Vista de Cargo el 19 de noviembre de 2012, se encontraba en oficinas de fiscalización de la Gerencia GRACO La Paz del SIN y no en la calle Cerro de Cachaca N° 65 de la zona de Senkata de El Alto, resultando una falacia dicha afirmación e incumplimiento de la diligencia de notificación de acuerdo al art. 85-III del C.T.B. Sin embargo en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/2013, no realiza valoración alguna a la prueba producida contrariamente a lo previsto en los arts. 68-2 del C.T.B., 16-h) de la L. N° 2341, art. 24 y 115 de la C.P.E., incumpliendo de manera manifiesta lo dispuesto por los arts. 84, 85 y 91 del C.T.B., por lo que vulneraron sus derechos como el debido proceso y la defensa consagrados en los arts. 115 al 117 de la C.P.E., condenando a su mandante a una completa indefensión.

C.- Refiere que el art. 91 del Cód. Trib., señala: "la notificación en caso de empresas unipersonales y personas jurídicas se podrá practicar válidamente en la persona que estuviere registrada en la administración tributaria como representante legal. El cambio de representante legal solamente tendrá efectos a partir de la comunicación y registro del mismo ante la administración tributaria correspondiente", por lo que por imperio de la ley, esta diligencia solo podría ser practicada a su mandante en persona y a ninguna otra, siendo que las notificaciones a nombres de personas distintas al representante legal o registrada ante impuestos nacionales nunca tuvieron representación acreditada ante la administración tributaria, por lo que serían nulas de pleno derecho, adoleciendo de vicios de nulidad previstos por el inc. d) del art. 35 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo.

D.- Indicó que en el caso de la notificación por cédula, se debe aplicar el art. 85 del Cód. Trib., sin embargo, de la diligencia de notificación por cédula con la R.D. N° 17-1103-12 de 26 de diciembre de 2012, practicada el 28 de diciembre de 2012, por la funcionaria Polette Andrea Sillerico Flores, del departamento de Fiscalización, Gerencia GRACO La Paz, evidencia que contrariamente a la norma, la mencionada

funcionaria procedió a practicar la diligencia sin haber transcurrido el plazo legal, notificando por medio de cédula el mismo día del segundo aviso, sin dar oportunidad para que su mandante estuviera presente al día siguiente hábil a efectos de proceder con la legal notificación y sin que exista la determinación de la autoridad administrativa, lo cual acarrea nulidad de diligencia conforme dispone el parág. II del art. 83 del C.T.B. Hace referencia a la S.C. N° 1748/2003-R de 1 de diciembre de 2003, SS.CC. Nos. 418/200-R, 1276/2001-R, 0097/20911-R de 21 de febrero, 0999/2003-R de 16 de julio, las que refieren al debido proceso.

E.- Acusa violación al debido proceso y la legalidad objetiva, indicando que son tres los elementos del debido proceso: a) Garantía a la defensa en proceso legal; b) derecho a ser oído y a ofrecer prueba; y c) Derecho a una decisión fundada. Es decir conforme a Ley de Procedimiento Administrativo, el acto administrativo al ser emitido debe contener los elementos esenciales previstos por el ordenamiento jurídico (art. 28 de la L. N° 2341). El principio de legalidad objetiva en el ordenamiento jurídico de Bolivia establece en la Ley de Procedimiento Administrativo, art. 4-c), el principio de sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso, por lo que la decisión del director general interino de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al confirmar la resolución de alzada en el recurso jerárquico, vulneraría su derecho al debido proceso.

F.- Finalmente señalo, en lo que respecta a la prescripción, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, en la disposición adicional sexta, modifica los parágs. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 (CTB) estableciendo el parág. I que: "Excepto el num 3 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo", sin embargo, también se evidencia que la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en su disposición adicional decima segunda, establece que se modifica los parág. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 del CTB., modificado por la disposición adicional sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, quedando el parág. I que dispone: "Excepto en el num. 3 del parág. I del anterior el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo", determinando que con las notificaciones de la R.D. N° 17-1103-2012 se ha interrumpido la prescripción en aplicación al art. 61 de la L. N° 2492.

En consecuencia la norma dispuesta por la Disposición Adicional Decima segunda de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, rige para todos aquellos procedimientos que sean iniciados con fecha posterior a la fecha de vigencia de la referida norma y no puede aplicarse de forma retroactiva a un proceso como en el presente, instaurado en el mes de noviembre de 2012 con la supuesta notificación de la vista de cargo a su mandante, cuando se encontraba en pleno vigor lo dispuesto por la Disposición Adicional Sexta de la L. N° 291 de septiembre de 2012 que marca el computo de la prescripción.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que, se declare probada la demanda y en su mérito la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/13 de 23 de julio de 2013 y se declare la prescripción del tributo omitido de 24.551 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago por el IVA de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, así como la multa por incumplimiento de deberes formales de registro incorrecto del libro de compras IVA en los periodos fiscales septiembre y noviembre de 2008 de 1.500 UFV cada una establecidas en las Actas Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 40630 y 40631, ambas de 20 de septiembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 100 a 104, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 98) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica quien no hizo uso de dicho instrumento legal.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda contencioso tributario se sujetan a los mismos del recurso jerárquico, por lo que cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que los argumentos expuestos en la demanda contenciosa administrativa, no desvirtúan los argumentos expuestos por la administración tributaria, sin embargo, en cuanto al reclamo que debió haberse notificado personalmente a la contribuyente con los actos administrativos, de revisión de antecedentes se evidencia que, el 26 de septiembre de 2012, mediante cédula se notifica a Jeaneth Lucia Vásquez Araujo, con la Orden de Verificación N° 00110VI00885, advirtiéndose que los dos avisos de visita se dejaron en el domicilio fiscal ubicado en la calle Cerro de Cachaca N° 65, de la zona de Senkata de El Alto en fechas 22 y 23 de septiembre de 2011 a Juan Chino y Ana María Vedia, en su calidad de encargada y administradora de la empresa; asimismo la notificación por cédula de 26 de septiembre de 2011 se dejó a la Sra. Vedia, oportunidad en que la misma no se encontraba en el domicilio, por lo que el ente fiscal aplicó el procedimiento de notificación por cédula en previsión del art. 85 de la L. N° 2492; a tal efecto se evidencia que se dejó el primer aviso de vista el 15 de noviembre de 2012, a Marcial Rodríguez Cherroni quien firma el mismo conjuntamente con el notificador, en tal sentido el parágrafo I del citado artículo establece que el primer aviso debe dejarse a una persona mayor de 18 años que se encuentre en el domicilio, por lo que se tiene que el aviso de visita analizado, cumple con lo mencionado en dicha normativa, toda vez que se dejó a una persona mayor a 18 años que se encontraba en

el domicilio, en cuyo conocimiento se tiene que la contribuyente posteriormente, solicitó ampliación de plazo y consiguientemente presentó la documentación requerida el 19 de noviembre de 2012.

Manifestó que del segundo aviso de visita fue dejado a Marcial Rodríguez Cherroni el 16 de noviembre de 2012, quien se encontraba también en el domicilio de la contribuyente; posteriormente se efectuó la representación respectiva por cuanto no pudo ser habida la contribuyente para la notificación con la vista de cargo, dando lugar al Auto de 19 de noviembre de 2012 en el que el Gerente de GRACO La Paz, autoriza la notificación por cédula de la vista de cargo cumpliendo con lo previsto en el parág. II del art. 85 de la L. N° 2492, por lo que se produjo la notificación por cédula de la Vista de Cargo el 19 de noviembre de 2012, de cuya diligencia se evidencia que el mismo fue dejado a Pablo Vera Angulo con C.I. N° 6138225 LP., quien firma la diligencia, juntamente con el testigo Marcelo Tamayo con C.I. N° 5953195 LP., y la notificadora Pollette Andrea Sillerico Flores, toda vez que fue entregado en el domicilio de la contribuyente ubicado en calle Cerro de Cachaca N° 65, zona de Senkata de El Alto, a una persona mayor a 18 años con la intervención de un testigo, no siendo necesario que la persona a quien se le dejó la vista de cargo, sea dependiente de la misma contribuyente, ni que sea su vecino puesto que tal normativa prevé la alternativa de dejar la cédula a quien se encuentre en el domicilio o a un vecino, por lo que no se causó indefensión al sujeto pasivo, no correspondiendo la nulidad de la notificación de la vista de cargo.

Indicó que respecto a los supuestos vicios en la notificación por cédula en la R.D. N° 17-1106-12 de 26 de diciembre, se tiene que el 28 de diciembre de 2012 a hrs. 14:45, funcionarios de la administración tributaria se constituyeron en el domicilio de la contribuyente ubicado en la calle Cerro de Cachaca N° 65 de la zona de Senkata de El Alto calle Ingavi N° 1018, entregando la copia del acto notificado a Ana María Vedia, quien firma la diligencia; además, se evidencia que la resolución determinativa contiene una firma y el sello de la distribuidora de GLP TRIPETROL La Paz Bolivia, indicando: "recibido 14:45 p.m. LP-28-12-12", si bien en la diligencia de notificación no se observa la participación de un testigo de actuación, sin embargo, se tiene que el 11 de enero de 2013, la contribuyente interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-1106-12 de 26 de diciembre de 2012, acompañando una copia del acto administrativo dentro del término legal previsto en el art. 143 de la L. N° 2492, lo que demuestra que la notificación con el acto administrativo impugnado, cumplió su finalidad, en consecuencia no se ocasionó indefensión al sujeto pasivo.

Con relación a la prescripción, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, en la Disposición Adicional Sexta, modifica los parágs. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 estableciendo en el parág. I que: "Excepto en el num. 3, del parág. I, del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo", sin embargo también se advierte que la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en su Disposición Adicional Décima Segunda, establece que se modifican los parágs. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Cód. Trib., modificados por la Disposición Adicional Sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, quedando el parág. I que dice: "Excepto en el num. 3 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo".

En ese entendido, el computo de la prescripción, para la determinación de la deuda tributaria, se inicia desde el primer día del año siguiente, es decir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, por lo que se encuentra planamente vigente, aún con las modificaciones establecidas en la mencionadas leyes, correspondiendo efectuar el cálculo del IVA periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, siendo que el término de la prescripción es de 4 años, se inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2012. Para el IVA periodo diciembre de 2008, el término de la prescripción se inició el 1 de enero de 2010 y concluye el 31 de diciembre de 2013.

Finalizo manifestando, que la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-1103-12 de 26 de diciembre de 2012, el 28 de diciembre de 2012, antes que se opere la prescripción por el IVA, es decir que se habría interrumpido el término de la prescripción en aplicación del inc. a) del art. 61 de la L. N° 2492, por lo que correctamente la instancia jerárquica confirmó la resolución determinativa antes mencionada.

II.4. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/2013 de 23 de julio.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que tanto la demandante como la administración tributaria no presentaron memoriales de réplica ni réplica respectivamente, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 109, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o

negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 26 de septiembre de 2012, la administración tributaria, notificó mediante cédula a Jeaneth Lucia Vásquez Araujo, con la Orden de Verificación N° 0011OVI00885, modalidad Operativo específico Crédito Fiscal, con Alcance al Impuesto del Valor Agregado derivado de la verificación de crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por la contribuyente que se detallan en anexo adjunto correspondientes a los periodos enero, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, solicitando la siguiente documentación: DDJJ del Impuesto al Valor Agregado IVA Form: Form. 200, Libro de Compras y Ventas IVA, Facturas de compras observadas, medios de pagos de facturas observadas y cualquier otra documentación requerida durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas (fs. 3-10 anexo 2).

III.2.- El 30 de septiembre de 2012, Jeaneth Lucia Vásquez Araujo, solicitó prorroga adicional para la presentación de documentos, solicitud atendida por la administración tributaria mediante proveído de 4 de octubre de 2012 (fs. 12-12 vta. anexo 1).

III.3.- El 07 de octubre de 2012, la administración tributaria conforme conste en acta de recepción de documentación, recibió la documentación de la contribuyente consistente en: declaraciones juradas de los Form. 200, libro de compras IVA, facturas de compras, extracto tributario (fs. 13 anexo 1).

III.4.- El 20 de septiembre la administración tributaria labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Form. N° 7013: Nos. 40630 y 40631, por el incumplimiento de error en el registro del libro de compras IVA por los periodos fiscales septiembre y noviembre de 2008, infringiendo el art. 47 de la RND 10-0016-07, sancionando con la multa de 1.500 UFV por cada acta, de acuerdo al su num. 3.2 del anexo a de la RND 10-0037-07 (fs. 15-16 anexo 1).

III.5.- El 19 de noviembre de 2012, El 19 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notificó mediante cédula a la sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 32-0339-12 de 30 de octubre de 2012, en la cual establece en base cierta la existencia de tributo omitido, en consideración a las facturas de compras, las mismas presentan observaciones: emitida a otra razón social, por otro importe o en otra fecha; no dosificada; sin respaldo de la original; por lo que invalida el crédito fiscal de estas facturas, compras que alcanzan el importe de Bs 260.976.-, asimismo estableció la existencia de multas por incumplimiento a deberes formales contenidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 40630 y 40631. De donde se concluyó que se estableció una deuda tributaria por un total de 65.515 UFV, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción y multa por incumplimiento de deberes formales, otorgando un plazo de 30 días para la presentación de descargos (fs. 428 a 438 anexo 3).

III.6.- El 28 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó a la sujeto pasivo mediante cédula con la R.D. N° 17-1103-12 en la cual se determinó sobre la base cierta, la deuda tributaria de Bs 116.577 equivalentes a 64.774 UFV, correspondiente al IVA de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 461-471 anexo 3).

III.7.- Posteriormente, TRIPETROL representada legalmente por Jeaneth Lucia Vásquez Araujo, mediante memorial de (fs. 11 a 16), interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-1103-12 de 26 de diciembre de 2012, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0519/2013 de 26 de abril (fs. 19 a 27 VTA.), que resolvió confirmar la R.D. N° 17-1103-2012 de 26 de diciembre, emitida por la administración tributaria.

III.8.- Esta resolución de alzada, dio lugar a que Jeaneth Lucia Vásquez Araujo en representación de TRIPETROL, por memorial de fs. 28 a 33, interponga recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1144/2013 de 23 de julio (fs. 40 a 51 anexo 4), que confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA 0519/2012 de 26 de abril, emitida por la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria de La Paz en consecuencia se confirma la R.D. N° 17-1103-12 de 26 de diciembre de 2012, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 24.551 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago por el IVA de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, así como la multa por incumplimiento a deberes formales de registro incorrecto del libro de compras IVA en los periodos fiscales de septiembre y noviembre de 2008 de 1500 UFV cada una, con posterioridad la contribuyente presentó memorial de aclaración y rectificación el 21 de agosto de 2013, notificada con el Auto Motivado AGIT-RJ 0098/2013 que deniega la aclaración y rectificación impetrada.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1).- Si es evidente que la autoridad jerárquica, al confirmar la resolución de alzada, vulneró el derecho al debido proceso de la contribuyente, sin considerar las deficientes notificaciones con la Vista de Cargo N° 32-0339-12 de 30 de octubre de 2012 y con la R.D. N° 17-1103-12 de 26 de diciembre de 2012, las mismas que adolecen de vicios de nulidad de acuerdo con lo dispuesto por el inc. d) del art. 35 de la L. N° 2341; 2) La violación al debido proceso y la legalidad objetiva, por cuanto indica que son tres los elementos del debido proceso: a) Garantía a la defensa en proceso legal; b) derecho a ser oído y a ofrecer prueba; y c) Derecho a una decisión fundada. 3) Si es evidente que se produjo la suspensión del término de la prescripción en observancia de lo dispuesto por las L. Nos. 291 y 317.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

V.2.- Art. 85 (Notificación por cédula). I.- Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente. II.- Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula. III.- La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidió y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

En ese sentido, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que el 26 de septiembre de 2012, mediante cédula se notifica a Jeaneth Lucia Vásquez Araujo con la Orden de Verificación N° 00110VI00885, en dicho procedimiento se advierte que los dos avisos de visita se dejaron en el domicilio fiscal ubicado en la calle Cerro de Cachaca N° 65 de la zona de Senkata de El Alto, el 22 y 23 de septiembre de 2011 a Juan Chino y Ana María Vedia en su calidad de encargado y administradora de la empresa; por otra parte se tiene que la notificación practicada por cédula de 26 de septiembre de 2011 se dejó a Ana María Vedia, en cuyo conocimiento la contribuyente solicitó ampliación de plazo con el objeto de presentar la documentación requerida.

Con posterioridad el 19 de noviembre de 2012, se notificó mediante Cédula la Vista de Cargo N° 32-0339-2012 de 30 de octubre de 2012, en cuyo procedimiento se tiene que la administración tributaria al haberse apersonado al domicilio de la contribuyente ubicado en la calle Cerro de Cochaca N° 65, de la zona de Senkata de El Alto, siendo que la misma no se encontraba en el domicilio, el ente fiscal inicia procedimiento de notificación por cédula conforme el art. 85 de la L. N° 2492 CTB, a dicho efecto, se observa que se dejó el primer Aviso de Visita el 15 de noviembre de 2012 a hrs. 15:00, a Marcial Rodríguez Cheroni (fs. 433 del anexo 4), quien firma conjuntamente el notificador, por lo que siendo que el parág. I del artículo antes mencionado establece que el primer aviso debe dejarse a una persona mayor a 18 años que se encuentre en el domicilio, de donde se concluye que el aviso de visita analizado cumple con lo dispuesto en la normativa citada.

En fecha 16 de noviembre de 2012 a hrs. 15:00, se tiene que la administración tributaria deja el segundo aviso de visita a Marcial Rodríguez Cheroni quien también se encontraba en el domicilio de la contribuyente; con posterioridad se efectúa la representación respectiva, en cuanto a que no pudo ser habida la contribuyente para la notificación con la vista de cargo, dando lugar al Auto de 19 de noviembre de 2012, (fs. fs. 434-435 anexo 4), en el que el Gerente de GRACO La Paz autoriza la notificación por cédula de la vista de cargo conforme a lo dispuesto por el parág. II del art. 85 de la L. N° 2492 C.T.B.

Seguidamente se notifica mediante cédula la Vista de Cargo el 19 de noviembre de 2012, evidenciando que se dejó a Pablo Vera Angulo con C.I. N° 61388225 L.P., quien firma la diligencia juntamente con el testigo Marcelo Tamayo con C.I. N° 5953195 LP., y la Notificadora Pollette Andrea Sillerico Flores, (fs. 438 anexo 4), en cumplimiento del parág. III art. 85 de la L. N° 2492 C.T.B., por cuanto se dejó en el domicilio de la contribuyente, a una persona mayor de 18 años, con la intervención de un testigo. En ambos avisos, funcionarios de la administración tributaria dejaron la copia de la diligencia en el domicilio de la contribuyente y a una persona mayor de 18 años, Marcial Rodríguez Cheroni, con C.I. N° 4900655 LP., independientemente del cargo que tuviere, es una persona mayor de 18 años y este es el requisito esencial para que pueda proceder la notificación por cédula, por consiguientes se labró la representación respectiva, conforme al art. 85 parág. II transcrito ut supra, por lo que se advierte que no se causó estado de indefensión a la sujeto pasivo, por cuanto se cumplió el procedimiento previsto en la normativa legal vigente, no correspondiendo la nulidad de notificación de la vista de cargo como alega la actora.

Con referencia a los vicios de notificación de la R.D. N° 17-1106-12 de 26 de diciembre de 2012, al haberse dejado la cédula a Ana María Vedia, quien no sería representante legal, al respecto consta en antecedentes administrativos que el 27 de diciembre de 2012 a hrs. 17:09 personal de la administración tributaria se constituyó en el domicilio de la contribuyente ubicado en la calle Cerro de Cachaca N° 65 de la zona de Senkata de El Alto, dejando el aviso de primera visita a Edgar Mamani con C.I. 3443647 L.P., disponiéndose constancia que sería buscada nuevamente Jenath Araujo Vásquez. Al día siguiente 28 de diciembre de 2012 a hrs. 14:45, el mismo personal de la administración tributaria, se hizo presente en el mismo domicilio, no habiendo sido encontrada por segunda vez la contribuyente, entregando la copia del acto notificado a Ana María Vedia con C.I. N° 1029717-Ch., quien firma la diligencia, observándose además que la resolución determinativa contiene una firma y sello de la Distribuidora de GLP TRIPETROL La Paz que indica recibido 14:45 p.m. LP-28-12-12, si bien en dicha diligencia de notificación no se advierte la participación de un testigo de actuación como establece el parág. II del art. 85 de la L. N° 2492 del C.T.B., en pero la contribuyente hizo uso del recurso de alzada al interponer el mismo el 11 de enero de 2013 contra la R.D. N° 17-1106-12 de 26 de diciembre de 2012, adjuntado copia del acto administrativo impugnado, lo cual es convalidado por el Principio de finalidad del acto, este principio significa que si bien la inobservancia de determinadas normas de procedimiento constituye una irregularidad procesal, sólo podemos hablar de nulidad cuando no se cumple el fin propuesto y con ello se lesiona el derecho a la defensa de alguna de las partes, o como se ha pronunciado el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP): "...no basta la sanción legal específica para declarar la nulidad de un acto, ya que ésta no se podrá declarar, si el acto, no obstante su irregularidad, ha logrado la finalidad a la que estaba destinada" (SS.CC. Plurinacionales Nos. 0876/2012 de 20/08/2012). Principio de trascendencia.- Este presupuesto nos indica que no puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad por la nulidad misma, o para satisfacer meras solicitudes. Quién solicita la nulidad debe probar que el acto tildado de nulo le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que solo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable. La regla de este principio es: no hay nulidad sin daño o perjuicio, de la lectura

de los antecedentes se demuestra que la notificación con el acto administrativo impugnado cumplió con su finalidad, de donde se concluye que en ningún momento se ocasiono indefensión al sujeto pasivo.

En ambos avisos, funcionarios de la administración tributaria fueron al domicilio de la contribuyente, tal como se observa en las diligencias descritas anteriormente y fueron dejadas a persona mayor a 18 años, por lo cual cumple con los requisitos exigidos para proceder a la notificación por cédula.

Respecto a la denuncia que la actora hace referencia a que "el segundo aviso de visita fue realizado el 28 de diciembre de 2012 a hrs. 10:30, en consecuencia, la notificación por cédula, para que se considere válida, debió ser realizada el 31 de diciembre, es decir al día siguiente hábil, empero la notificación por cédula fue realizada el 28 de diciembre de 2012 a hrs. 14:45...". Con referencia a este punto la norma no especifica como requisito fundamental que el segundo aviso, la representación y la notificación por cédula deba realizarse con el intervalo de tiempo, lo que supone que en ningún momento se vulneró el procedimiento establecido, en consecuencia no es trascendental ni relevante que se haya practicado el segundo aviso de visita y la notificación por cédula en el mismo día con diferencia de horas, por lo que de ninguna manera es aceptable que se le haya vulnerado el sus derechos de la contribuyente.

V.2.- Respecto al segundo punto controvertido, en el que se acusa vulneración al principio del debido proceso y legalidad objetiva, al no haberse fundamentado ni motivado correctamente la resolución jerárquica; se tiene que, de la revisión de la resolución de recurso jerárquico, no se advierte dicha vulneración, toda vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, fundamentó y motivó correctamente su fallo, realizando una redacción de los hechos sucedidos en instancia administrativa.

Respecto a la ausencia de fundamentación legal y exigible en la resolución jerárquica recurrida, corresponde señalar la jurisprudencia establecida en la S.C. Plurinacional N° 0903/12 de 22 de agosto de 2012, la cual estableció que: "...la fundamentación y motivación de una resolución que resuelva cualquier conflicto jurídico, no necesariamente implica que la exposición deba ser exagerada y abundante de consideraciones, citas legales y argumentos reiterativos, al contrario una debida motivación conlleva que la resolución sea concisa, clara e integra en todos los puntos demandados, donde la autoridad jurisdiccional o en su caso administrativa, exponga de forma clara las razones determinativas que justifican su decisión, exponiendo los hechos, realizando la fundamentación legal y citando las normas que sustentan la parte dispositiva de la resolución; en suma se exige que exista plena coherencia y concordancia entre la parte motivada y la parte dispositiva de un fallo". Bajo esa línea jurisprudencial, se puede entender que la autoridad administrativa de instancia, no se encuentra obligada a cumplir de manera ampulosa la fundamentación extrañada por la actora; tanto la Autoridad Regional así como la General de Impugnación Tributaria están llamados a fundamentar su decisión de manera clara, positiva y precisa conforme lo manda la ley. En ese entendido, de la lectura minuciosa de la Resolución del Recurso Jerárquico N° 1144 de 23 de julio, se evidencia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió el proceso dentro de los parámetros establecidos por ley, por lo que la fundamentación efectuada en la resolución es pertinente, objetiva y precisa.

La comprobación de la ausencia de motivación de las decisiones judiciales está estrechamente ligada a la complejidad del asunto, las materias alegadas y los hechos del caso; de esa forma, mientras que en algunos casos unas breves consideraciones bastarán para dirimir el caso; en otros es indispensable que La autoridad administrativa argumente de manera exhaustiva la decisión que va adoptar. En todo caso, siempre habrá de emitirse pronunciamiento sobre los asuntos entorno de los cuales gira la controversia y si es del caso, aducir la razón jurídica por la cual el juzgador se abstendrá de tratar alguno de los puntos sometidos a su consideración, de lo que podemos concluir que la motivación suficiente de una decisión judicial es un asunto que corresponde analizar en cada caso concreto. Las divergencias respecto de lo que para dos intérpretes opuestos puede constituir una motivación adecuada no encuentra respuesta en ninguna regla de derecho. En virtud del principio de autonomía del juzgador, la regla básica de interpretación obliga a considerar que sólo en aquellos casos en que la falta de argumentación de la decisión convierta la resolución en un mero acto de voluntad del juzgador o arbitrario, vulnera el debido proceso.

Por otra parte, si bien es un principio general, en materia de procedimiento, por estar directamente relacionado con el debido proceso y el derecho de defensa, que exista la debida coherencia, entre lo pedido y lo resuelto. Es decir, la autoridad administrativa debe resolver todos los aspectos ante él expuestos, y es su obligación explicar las razones por las cuales no entrará al fondo de alguna de las pretensiones. Sin embargo no toda falta de pronunciamiento expreso sobre una pretensión, hace, por sí misma incongruente una resolución.

En estos casos, cuando se alega la vulneración del debido proceso por falta de motivación, fundamentación y congruencia en la motivación se debe analizar si la falta de pronunciamiento respecto a los reclamos formulados es de tal importancia, que al no hacerlo, puede haber sido determinante en la decisión a adoptar y siempre y cuando tal omisión resulte en la imposibilidad de ejercer, de manera real y efectiva el derecho a la defensa, por lo que este tribunal no encuentra valedero el agravio de falta de fundamentación y motivación necesaria en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/2013 de 23 de julio del 2013, que confirma la Resolución N° 0519/12 de 26 de abril de 2012, no encontrando vulneración alguna al debido proceso ni a la legalidad objetiva, sino por el contrario, advierte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una correcta aplicación de la norma tributaria al confirmar la sanción contenida en resolución de recurso de alzada.

V.4.- Finalmente con referencia al tercer punto respecto de la prescripción, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, en la Disposición Adicional Sexta, modifica los parágs. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 estableciendo en el parág. I que: "Excepto en el num. 3, del parág. I, del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo", sin embargo también se advierte que la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en su Disposición Adicional Décima Segunda, establece que se modifican los parágs. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Cód. Trib., modificados por la Disposición Adicional Sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, quedando el parág. I que dice: "Excepto en el num. 3 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

En ese sentido, a criterio de la actora, el computo de la prescripción, para la determinación de la deuda tributaria, se inicia desde el primer día del año siguiente, es decir del 01 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, se encuentra plenamente vigente, aún con las modificaciones establecidas en la mencionadas leyes, correspondiendo efectuar el cálculo del IVA periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, por lo que el término de la prescripción es de 4 años, se inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2012. Para el IVA periodo diciembre de 2008, el término de la prescripción se inició el 1 de enero de 2010 y concluye el 31 de diciembre de 2013. En ese sentido la prescripción alegada por Jeaneth Lucia Vásquez Araujo representada por Ana María Vedia vda. de Calderón ahora demandante, corresponde señalar lo siguiente:

El art. 59 de la L. N° 2492, en vigencia, tuvo las siguientes modificaciones: L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado (PGE – 2012) de 22/09/2012, mediante su Disposición Adicional Quinta, modificó el artículo precedente; adicionalmente la L. N° 317 de 11/12/2012, del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, en sus Disposiciones Derogatorias y Abrogatorias, Primera, derogó el último párrafo del parág. I. De manera que esta disposición legal (art. 29), en actual vigencia, indica:

Sin embargo, el último párrafo de la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004, indica: “Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la L. N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999” (sic).

Esta disposición legal del citado D.S. N° 27310, fue declarada constitucional mediante S.C. N° 28/2005 de 28 de abril, consiguientemente vigente y aplicable.

Sin embargo, como quiera la citada disposición (D.S. N° 27310) no refiere a las sanciones tributarias, entonces puede aplicarse el art. 150 de la L. N° 2492, sólo al ámbito de las sanciones, que indica: “Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable” (sic), consiguientemente, aplicable el art. 59 de la L. N° 2492 en la fecha en que fue emitida la resolución de recurso jerárquico impugnada, (antes de la modificación realizada por la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y derogación parcial por L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012).

Consiguientemente, el análisis de prescripción corresponderá realizarlo en ámbito sancionatorio, de manera independiente de la prescripción del ámbito de las obligaciones tributarias.

A ello corresponde considerar que siendo de aplicación la L. N° 2492 a los fines de a sanción tributaria, entonces a los fines de realizar el cómputo correspondiente, también deberá aplicarse lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada ley que dice: (Interrupción). La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

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

(Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo” (sic)

En consecuencia, cabe aclarar que la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 en la Disposición Adicional Sexta, modifica los parágs. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 C.T.B., establecido el parág. I que: “Excepto en el num. 3 del parág. I, del art. Anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

No obstante también se evidencia que la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en su Disposición Adicional Décima segunda, establece que se modifica los parágs. I y II del art. 60 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 del C.T.B., modificados por la Disposición Adicional Sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, quedando el párrafo redactado de la siguiente manera: “Excepto en el num. 3 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo”, por lo que se encontraría plenamente vigente aún con las modificaciones establecidas en las mencionadas leyes, correspondiendo efectuar el cálculo del IVA periodos enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre 2008, en consecuencia, para el cómputo del IVA enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre de 2008, el término de la prescripción de los 4 años se inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2012; para el IVA periodo diciembre de 2008, el término de prescripción se inició el 1 de enero de 2010 y terminó el 31 de diciembre de 2013, es así que se advierte que la administración tributaria notifico a la sujeto pasivo mediante cédula con la R.D. N° 17-1103-12 de 26 de diciembre de 2012, el 28 de diciembre de 2012, antes de operarse la prescripción por el IVA enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, es decir, se interrumpió el término de la prescripción conforme al inc. a) del art. 61 de la L. N° 2492 CTB.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria haya practicado defectuosas notificaciones a la contribuyente Jeanet Lucia Vásquez Araujo, al contrario, las notificaciones tanto de la Vista de Cargo N° 32-0339-2012 como la R.D. N° 17-1106-12, fueron diligenciadas legalmente, cumpliendo procedimiento previsto en el art. 85 de la L. N° 2492, evidenciando que en ninguna etapa del procedimiento administrativo se vulnero sus derechos como el debido proceso, defensa, por lo que no corresponde la nulidad de las notificaciones. Con referencia a la falta de

fundamentación y motivación en el Recurso Jerárquico 1144/2013 de 23 de julio, esta instancia de cierre no encuentra valederos los fundamentos presentados por la actora, siendo estos mencionados de forma muy general, sin embargo de ello, se constató que la resolución aludida se encuentra debidamente fundamentada y motivada. Y en lo que concierne a la prescripción alegada por la demandante, este tribunal pudo verificar que los argumentos no son evidentes de modo que en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1144/2013 de 23 de julio, que confirmó la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 24.551 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago por el IVA de los periodos fiscales antes mencionados, así como la multa por incumplimiento a los deberes formales del registro incorrecto del libro de compras IVA en los periodos fiscales septiembre y noviembre de 2008 de 3.000 UFV, establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 40630 y 40631 ambas de 20 de septiembre de 2012, la Autoridad General de Impugnación Tributaria realizó un análisis cabal de la aplicación de la normativa legal vigente, no siendo ciertos los fundamentos acusados en la demanda, así como tampoco se evidencia las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que, del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la resolución impugnada, no incurrió en ninguna infracción de normas legales, al contrario, se advierte que interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la resolución emitida por la instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 59 a 76 vta., interpuesta por Jeaneth Lucia Vásquez Araujo, representada por Ana María Vedia vda. de Calderón, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1144/2013 de 23 de julio.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



257

Corporación del Seguro Social Militar "COSSMIL" c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 44 a 47 y modificación de demanda, impugnando la R.M. N° 871/2013 de 26 de octubre, dictada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEyFP), la admisión de fs. 50, la contestación de fs. 187 a 195, la réplica y dúplica de fs. 245-246 vta. y 274 a 277 vta., a los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Corporación del Seguro Social Militar (COSSMIL), representada legalmente por el Cnl. DAEN José Luis Armajo Gómez, apersonándose ante el MEyFP mediante Nota 637/2013 de 3 de junio de 2013, solicitó autorización para que a través del Tesoro General de la Nación se efectúe la transferencia de \$us. 2.609.952.60, a nombre de COSSMIL, en cumplimiento del D.S. N° 29889, con referencia al pago de las acreencias extraconcursoales y a la certificación emitida por la Entidad Liquidadora del BIDES, ante esta petición el Viceministerio del Tesoro y crédito Fiscal del MEyFP, mediante nota MEFP/VTCP/DGCP/UF-396/2013 de 13 de junio, lo rechazó manifestando; que no corresponde a ese despacho procesar su solicitud de pago hasta que se cuente con un fallo judicial debidamente ejecutoriado que disponga dicha cancelación. Este hecho causó que COSSMIL interponga los recursos de impugnación y al haberse confirmado, acudir a la vía jurisdiccional del contencioso administrativo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que COSSMIL es una institución descentralizada, que tiene como misión la seguridad social militar de los miembros de las fuerzas armadas y sus familiares, que la deuda subrogada por el Banco Central de Bolivia (BCB) a COSSMIL constituye una acreencia

extraconcursal y no puede estar sujeta al proceso de liquidación forzosa del BIDES A y a la sentencia que determine el Juez Primero de Partido en lo Civil del Distrito de Santa Cruz, ya que el Certificado de Acreencia del BIDES A señala que el saldo de acreencia extraconcursal es de \$us. 2.609.952.60 a favor de COSSMIL, que debió ser asumido por el Tesoro General de la Nación (TGN).

Manifestó también, que con la suscripción del convenio entre el Banco Internacional de Desarrollo S.A. (BIDES A) en liquidación y el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en representación del TGN, este último asumió la obligación de realizar el pago a COSSMIL.

Refiere que la Resolución de VTCP N° 001/2013 de 23 de julio, emitida por el Viceministerio de Tesoro y Crédito Público, desestimó el recurso de revocatoria que interpuso, en razón que supuestamente no se cumplió con lo establecido en los arts. 56, 58 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), ni con los arts. 117 y 118 del D.S. N° 27113 Reglamento a la LPA (RLPA), ya que no se recurrió contra una resolución de carácter definitivo sino contra un acto de mero trámite, que no señaló el derecho propio lesionado y que no vulneró ni lesionó derechos constitucionales del recurrente.

Asimismo, indica que la deuda subrogada por el BCB a COSSMIL, se considera una acreencia extraconcursal, de la cual debe hacerse responsable el TGN, por lo que considera que se incumplió lo establecido en el art. 128 de la L. N° 1488, que señala; "La entidad financiera en liquidación suspenderá el pago de sus obligaciones con sus acreedores, excepto la devolución de las obligaciones extraconcursoales y que para cubrir estas devoluciones, el Banco Central de Bolivia podrá subrogarse los derechos de los acreedores".

Por último estableció que agotaron la vía de revocatoria y jerárquico, existiendo una sentencia pasada por autoridad de cosa juzgada, toda vez que no son acreedores concursoales sino extraconcursoales y debe darse cumplimiento al D.S. N° 29889, que establece; que el Tesoro General de la Nación debe asumir la obligación de pago de acreencias a cargo del Banco Central de Bolivia.

I.3. Petitorio.

Con lo expuesto concluye solicitando, se declare probada la demanda.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por decreto de fs. 50, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Lui Alberto Arce Catacora, en representación legal del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, quien contestó en forma negativa la demanda por memorial de agosto de 2013, manifestando que la Resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la Resolución Jerárquica.

II.1. Indica que COSSMIL, solicitó al MEyFP que autorice a través del TGN la transferencia de \$us. 2.609.952.60 a la cuenta de COSSMIL en cumplimiento al D.S. N° 29889 de 23 de enero de 2009, referente al pago de las acreencias extraordinarias y a la certificación emitida por la entidad liquidadora del ex BIDES A, que el citado Ministerio respondió a COSSMIL señalando que no correspondía a su despacho el pago de acreencia, hasta que no se cuente con un fallo judicial ejecutoriado que disponga su cancelación.

Refiere que ante la respuesta MEFNTCP/DGCP/UF-396/2013 de 13 de junio de 2013, COSSMIL interpuso recurso de revocatoria, el mismo que fue resuelto por el Viceministro de Tesoro y Crédito Público del MEyFP, desestimándolo y señalando que no se recurrió contra una resolución de carácter definitivo sino contra una actuación de mero trámite, que no señala el derecho subjetivo lesionado y que no se vulneró derechos constitucionales del recurrente.

Por otra parte manifiesta que el MEyFP, emitió la R.M. N° 871 de 16 de octubre de 2013, en el cual hizo referencia a que COSSMIL no desvirtuó los argumentos de la Resolución de Revocatoria VTCP 001/2013, manifestando que la acreencia extraconcursal con COSSMIL no puede estar sujeta al proceso de liquidación forzada de BIDES A, en razón de que el certificado de acreencia ITER: IL-BIN N° 625/2011 emitida por la interventora Liquidadora BIDES A, señaló que el saldo de acreencia extraconcursal de \$us. 2.609.952.60 a favor de COSSMIL debe ser asumido por el TGN, sin considerar ni pronunciarse sobre la nota Cite: IL-BIN 501/2012 de 6 de diciembre, emitida por la misma interventora liquidadora, la cual señaló que el saldo subrogado por el BCB, constituye una acreencia extraconcursal cuya cancelación está a resultados del proceso de liquidación forzosa del BIDES A, en relación a la sentencia de prelación que determine el Juez 1° de Partido en lo Civil de Santa Cruz y que la transferencia de todos los activos del BIDES A a favor del TGN, este último asume la obligación de honrar las acreencias extraconcursoales pendientes de pago, cuando existen fallos judiciales.

II.1. Petitorio.

Por último señala que habiéndose demostrado que el Estado no negó, menos lesionó derechos constitucionales, solicita se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por COSSMIL contra la R.M. N° 871/2013 de 16 de octubre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1.- COSSMIL a través de Nota Cite Stria. Gral. DGAJ N° 637/2013, dirigida al MEyFP, solicitó que autorice a través del TGN la transferencia de \$us. 2.609.952.60 a la cuenta de COSSMIL, referente al pago de acreencias extraconcursoales.

III.2.- El MEyFP mediante Nota Cite MEFNTCP/DGCP/UF-396/2013 de 13 de junio, respondió señalando que no corresponde procesar dicha solicitud de pago de acreencia extraconcursal hasta que se cuente con un fallo judicial debidamente ejecutoriado que disponga dicho pago, por otra parte le señaló que dicha solicitud debe ser consultada directamente con la interventora liquidadora de BIDES A.

III.3.- COSSMIL interpone recurso de revocatoria contra la nota MEFNTCP/UF-396/2013 de 13 de junio, el cual fue resuelto por el Viceministro del Tesoro y Crédito Público del MEyFP mediante Resolución VTCP N° 001/2013 de 23 de julio, resolviendo desestimar el recurso

de revocatoria, señalando y argumentando que no se recurrió contra un acto administrativo definitivo sino simplemente contra una actuación de mero trámite y que tampoco se vulnero derechos constitucionales ni se causó indefensión.

III.4.- La mencionada resolución dio origen a que COSSMIL interponga recurso jerárquico, y el MEyFP emitió la R.M. N° 871 de 16 de octubre de 2013, resolviendo confirmar la Resolución VTCP N° 001/2013 de 23 de julio, argumentando que el recurrente no desvirtuó lo señalado por el Viceministro de Tesoro y Crédito Público (VTyCP), ni haber mencionado los derechos subjetivos lesionados.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si COSSMIL cumplió con lo establecido en los artículos 56y 58 de la L. N° 2341 LPA y los arts. 117 y 118 del D.S. N° 27113 RLPA, respecto a la interposición de recurso de revocatoria; y 2) Si la deuda como acreencia extraconcursal debe ser cancelada por el TGN en favor de COSSMIL, o la misma debe ser a través de un fallo o sentencia judicial pasada en autoridad de cosa juzgada.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1 Al punto 1.

La L. N° 2341 LPA en su art. 27, define al acto administrativo de la siguiente forma: "...toda declaración, disposición o decisión de la administración pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo". Por otra parte la S.C. N° 107/2003 de 10 de noviembre, estableció que: "Acto administrativo es la decisión general o especial de una autoridad administrativa, en ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas. El pronunciamiento declarativo de diverso contenido puede ser de decisión, de conocimiento o de opinión".

Siendo por consiguiente los caracteres jurídicos esenciales del acto administrativo:

- a) La estabilidad, en el sentido de que forman parte del orden jurídico nacional y de las instituciones administrativas.
- b) La impugnabilidad, porque el administrado puede reclamar y demandar se modifique o deje sin efecto un acto que considera lesivo a sus derechos e intereses.
- c) La legitimidad, que es la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente.
- d) La ejecutividad, constituye una cualidad inseparable de los actos administrativos y consiste en que deben ser ejecutados de inmediato.
- e) La ejecutoriedad, es la facultad que tiene la administración de ejecutar sus propios actos sin intervención del órgano judicial.
- f) La ejecución, que es el acto material por el que la administración ejecuta sus propias decisiones.

El procedimiento administrativo no es más que una concatenación de actos que tienden a un resultado final dentro de un procedimiento administrativo, empero cuando nos referimos a los actos administrativos, tendrá que exigirse la presencia de una entidad de derecho público, en este caso nos referimos al estado, que a través de instituciones estatales expresan sus manifestaciones externas, es decir el poder de dictar actos administrativos es una cualidad general de todo órgano de la administración. De aquí se deduce, que existen dos tipos de actos: unos, la mayor parte, que sirven para el resultado final, y otros que suponen propiamente, la finalización. Actos de procedimiento o de trámite significan la misma cosa, que en su mayoría son actos de comunicación o requerimiento, en cambio acto final o resolución son, también, términos equivalentes.

En primer lugar, afirmamos que el acto definitivo es el que resuelve sobre el fondo del problema planteado por la necesidad administrativa o la petición del particular, y produce efectos externos creando una relación entre la administración y los administrados o terceras personas, su característica principal es su autonomía funcional que le permite producir derechos y obligaciones o en su caso lesionar, favorecer por sí mismo al administrado o particular.

En cambio, los actos de trámite son instrumentales y por ende, dependientes, ya que están insertos en un procedimiento, en razón de que no encierran declaraciones de voluntad constitutiva en el sentido exacto del vocablo, lo que es predicable tan sólo de las resoluciones, si no de conocimiento o de juicio; pero, no obstante, en ocasiones manifiestan una voluntad en dicho procedimiento, como ocurre en los actos de impulso, de ahí se los denomina actos mixtos, pero en cualquier caso, su régimen es el mismo que el de instrumentales. Consecuentemente se establece que los actos de trámite no crean relaciones jurídicas, sino a lo máximo situaciones jurídicas.

Además lo esencial del acto de trámite es que no es impugnado separadamente, pero sus vicios se reflejaron en el acto final que es el recurrible o en su caso, pero a veces estos actos hacen imposible la continuación del procedimiento, entonces se asimilan a los finales o a los definitivos, según los casos cuando de forma expresa se niega o se cause agravios que no dependan de otro acto principal.

Al respecto la Ley de Procedimiento Administrativo establece:

Artículo 56°.- (Procedencia)

I. Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos.

II. Para efectos de esta ley, se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos, que tengan carácter equivalente a aquellos actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa.

Artículo 57°.- (Improcedencia) No proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión.

Artículo 58°.- (Forma de Presentación) Los recursos se presentarán de manera fundada, cumpliendo con los requisitos y formalidades, en los plazos que establece la presente ley.

Artículo 61°.- (Formas de la Resolución) Los recursos administrativos previstos en la presente ley, serán resueltos confirmando o revocando total o parcialmente la resolución impugnada, o en su caso, desestimando el recurso si éste estuviese interpuesto fuera de término, no cumplierse las formalidades señaladas expresamente en disposiciones aplicables o si no cumplierse el requisito de legitimación establecido en el art. 110 de la presente Ley.

En el caso de autos, debemos señalar que la nota MEFPNTC/DGCPE/UF-396/2013 de 13 de junio, emitida por el MEyFP se trata de una nota en la que se da respuesta a la solicitud que hizo COSSMIL, referente al pago de la deuda subrogada por el BCB a favor de COSSMIL, que se constituye en acreencia extraconcursal, nota mediante la cual se negó dicha solicitud, argumentando que la misma debe estar sujeta a un fallo o sentencia, acto administrativo que no constituye un acto definitivo o equivalente a ello, en razón de que esta constituye un acto de comunicación y de mero trámite, propia de la administración pública.

Por otra parte, la mencionada nota o acto administrativo fue objeto de impugnación por la parte demandante a través del recurso de revocatorio, sin observar que la referida nota no constituye acto administrativo definitivo o que tengan el carácter de equivalente, en razón de que no pone fin a una actuación administrativa. Además con la emisión de la referida nota, que en si es comunicativa y de mero trámite, independiente, no sujeto a procedimiento; no definen ni resuelve ninguna situación jurídica. Por consiguiente tampoco se dio el presupuesto de imposibilidad de continuar el procedimiento que produzca indefensión, en virtud que no se dispuso o se impuso de forma expresa sanción alguna en su contra.

Ahora bien, en la citada nota el VTyCP del MEyFP, no negó la existencia de una deuda subrogatoria a favor de COSSMIL, ni tampoco negó que podrá hacerse efectiva dicha deuda, simplemente señaló que acuda a la vía correspondiente y una vez que se cuente con un fallo judicial se podrá establecer el pago o no de la deuda subrogatoria; por lo que se evidencia que la nota en cuestión, emitida por el MEyFP, al no contar con antecedentes, ni consideraciones y menos constituirse en una Resolución que ponga fin al proceso en sede administrativa, por las razones e incumplimiento de normas arriba señaladas, no constituye un acto administrativo definitivo, sino una acto de mero trámite; en ese sentido, no causó ninguna lesión o perjuicio a los intereses legítimos del demandante.

En conclusión, al no constituir la nota MEFPNTC/DGCPE/UF-396/2013 de 13 de junio, en acto administrativo definitivo no es impugnabile a la vía de los recursos administrativos, primero de recurso revocatorio y luego de recurso jerárquico, consiguientemente para estas instancias no se apertura su competencia para resolver el fondo de la petición de pago presentado por el ahora demandante, por lo tanto debieron ser desestimados por los fundamentos expuestos e incumplimiento de los arts. 121 y 124 del D.S. N° 27113 Reglamento al LPA.

V.2 Al punto 2.

Al establecerse que la nota MEFP/VTC/DGCPE/UF-396/2013, objeto del presente proceso contencioso administrativo, se trata de acto administrativo que no es definitivo, por lo tanto no susceptible de impugnación en la vía administrativa y culminada está en la vía jurisdiccional contencioso administrativa, este tribunal no se pronuncia sobre el segundo punto de controversia.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la R.M. N° 871 de 16 de octubre de 2013, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar las resoluciones de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la R.M. N° 871 de 16 de octubre de 20136, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Publicas.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



258

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional (AN) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1405/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 33 a 37, réplica de fs. 60 a 62 vta., dúplica de fs. 66-67; apersonamiento y contestación de Wilma Ledezma Terrazas en su condición de tercero interesado de fs. 98 a 107, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que del informe AN-UFIPR-I-136/12 de 30 de octubre de 2012 se tiene que, con el propósito de validar la mercancía declarada en el Documento Único de Identificación (DUI) 2012/521/C-1902 consistente en un camión clasificado en la partida arancelaria 87042220000, camión registrado con las siguientes características: tipo Cóndor, Tracción 4X2 y otras características registradas en el FRV y demás documentos de soporte, se consultó la página del RUAT <http://www.ruat.gob.bo> donde la mercancía se encuentra registrada como Clase: Camión y no presenta observaciones.

Mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012 la AN solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticación del Certificado CM-PT-04-00091-2012 correspondiente al vehículo con DUI 2012/521/C-1902, solicitud atendida mediante nota IBMETRO DML CE 1659/2012 de 24 de agosto, remitiendo el Informe N° IBMETRO-DML-INF-231/12 y la nota N° NI/IBM/RCB/2012-0120, que señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además varias observaciones, entre ellas que el código asignado al recinto aduanero de Villazón es el 02, que el técnico que hubiera efectuado la inspección no estaría autorizado ni designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental en el Recinto Aduanero de Villazón, toda vez que los certificados medioambientales para el referido recinto aduanero son emitidos por IBMETRO La Paz; asimismo, se informó la ausencia de formalidades de validez en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO al referir en la nota N° IBMETRO DML CE 01659/12 de 24 de agosto de 2012: "Los nueve certificados medioambientales no se encuentran registrados en los archivos y base de información del IBMETRO...por lo indicado se concluye que los mismos tendrían un origen fraudulento...".

Con ese antecedente, la administración aduanera evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "BURGOS" S.R.L., al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI 2012/521/C-1902 de 1 de junio de 2012, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso al no haber sido emitida esta por IBMETRO que acredite que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos del vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del Cód. Trib. Boliviano (CTB), 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 14 de septiembre de 2009 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, el demandante presumió la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de Bs 24.741.00 equivalentes a 14.086.04 UFV's, existiendo indicios de la comisión de contravención tributaria de conformidad a lo establecido en el párrafo II del art. 21 de la L. N° 100 que dispuso la modificación del art. 181-I-III y IV del C.T.B.

Asimismo refirió que, del Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-085/12 de 31 de octubre de 2012, el sindicado es la importadora Wilma Ledezma Terrazas, con NIT 3801648, con domicilio en calle final Colombia S/N Molle Molle, Sacaba, Cochabamba.

Señaló que con base al Informe AN-UFIPR-I-136/2012 de 30 de octubre, Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-085/2012 de 31 de octubre, y la prueba analizada, la administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-72/2012 de 27 de diciembre, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando contra Wilma Ledezma Terrazas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refutando los argumentos de la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1405/2013, el demandante refirió:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décimo Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-085/2012 referida a la DUI 2012/521/C-1902, en la que se puede establecer entre otras cosas la identificación de la persona sindicada, los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Refirió que, la AGIT no interpretó de manera correcta lo establecido por el art. 48 del D.S. N° 27310, conforme al art. 8 del C.T.B., pues dicha norma faculta a la AN a realizar una fiscalización posterior, más no es obligatoria o un requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo cual considera que el procedimiento seguido por la administración tributaria aduanera es válido; sin embargo, la decisión de la AGIT de anular obrados hasta el Acta Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-085/2012 con el objeto de que la instancia competente determine la veracidad o no del certificado medio ambiental resulta incorrecto, señalando además que dentro del procedimiento de control diferido regular se habría establecido en base a la información de IBMETRO que el certificado medioambiental que se encontraría en antecedentes y fue presentado como documento de soporte de la DUI no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-central La Paz, tal cual se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio.

Continúo manifestando que, el procedimiento del control diferido regular aplicado –por la administración aduanera- es válido al haberse determinado en el mismo que la DUI cuestionada no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos exigidos por los arts. 111-k) y 119 del RLGA, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Con relación a lo señalado por la AGIT en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, señalan que la misma no corresponde, toda vez que el proceso penal tiene el único fin de determinar al autor o partícipe del hecho y no así establecer la falsedad del documento, resultando incoherente que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para establecer o no la validez del certificado CM-PT-04-00091-2011.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa interpuesta, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1405/2013 de 13 de agosto, emitida por la Agit el mismo que anula la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0065/2013 de 06 de mayo y por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS-72/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda de autos a través del memorial presentado el 14 de agosto de 2014 cursante en obrados de fs. 33 a 37, afirmando que la resolución impugnada se encuentra claramente respaldada en sus fundamentos jurídicos, y que los argumentos de la demanda se basarían en los del recurso jerárquico ventilado en sede administrativa.

II.1. Refirió la existencia de contradicción entre lo afirmado por el sujeto pasivo y lo argumentado por la administración aduanera respecto de la prueba principal –certificado medio ambiental para vehículos motorizados CM-PT-04-00091-2012 de 25 de mayo- puesto que el primero aseguró su validez para desvirtuar el contrabando contravencional y la resolución sancionatoria establece su inexistencia en los registros de IBMETRO, motivo por el cual dicha prueba se encontraría supeditada al pronunciamiento emergente de la vía penal; este aspecto, a criterio de la AGIT, ocasionaría que dicha instancia jerárquica se encuentre imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o falsedad del meritudo certificado medio ambiental, conforme prevé el art. 197-II-b) del C.T.B., pudiendo en todo caso la administración aduanera incoar un proceso judicial previo, que en el caso según refiere la propia Aduana ya habría sido iniciado, conforme prevé el art. 217 de la misma norma en su último párrafo. Este criterio, según el demandado, constituye línea doctrinal de la AGIT en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2 invocando las Resoluciones Nos. AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1389/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013, AGIT-RJ/1393/2013; asimismo, invocó la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto referida a la garantía del debido proceso en su componente de acceso a la justicia.

Finalizó señalando que, la demanda contencioso administrativa interpuesta carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado al actor con la resolución impugnada.

II.2. Petitorio.

La entidad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Contestación del tercero interesado.

III.1. Wilma Ledezma Terrazas, representada por su mandatario según sale de fs. 95 a 97 vta., se apersonó al presente proceso respondiendo negativamente a la demanda de autos mediante memorial de fs. 98 a 107 afirmando que, la Gerencia Regional Potosí de la AN soslayó el inicio del procedimiento de fiscalización y la notificación de la orden para la comprobación de la contravención y sus resultados, conforme prevé el art. 83-I del C.T.B., inobservando de esta forma el procedimiento de control diferido así como la fiscalización aduanera posterior previstos en el num. 4 de la RD 01-004-09 y RD 01-008-11, así como los arts. 48 y 49 del RCTB al emitir de forma directa el acta de intervención notificando la misma en secretaría en aplicación del art. 90 del C.T.B., dejando al administrado en indefensión; tampoco la Agencia Aduanera “SAA” fue notificada con los resultados del control diferido regular.

La Resolución Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-021/2013 carece de fundamento técnico jurídico legal pues el segundo párrafo del primer considerando simplemente se limitó a transcribir la normativa, desconociendo el sujeto pasivo los cargos imputados y la descripción del procedimiento empleado; asimismo denunció falta de tipicidad pues la inexistencia del certificado de IBMETRO constituye simplemente un requisito para el despacho aduanero que en ningún caso podría devenir en contrabando; refirió que, mientras no exista una resolución definitiva que declare la “nulidad” del certificado emitido por IBMETRO este debe ser considerado como válido –la Aduana inició un proceso penal por la presunta comisión de los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado pendiente de resolución-, pues su único propósito es medir que la cantidad de gas del vehículo se encuentre dentro del límite, y caso contrario existe la posibilidad de ingresar el vehículo a zona industrial para las reparaciones necesarias conforme prevé el art. 33 del Reglamento de la L. N° 3467, atentando en tal sentido contra el principio de buena fe del Estado invocando la S.C. N° 95/2011-R.

Señaló que, la AN vulneró el principio non bis in idem respecto de la identidad de persona, objeto y causa puesto que, el vehículo fue objeto del control rojo para luego obtener su viabilidad de su importación a través del control amarillo, incumpliendo en todo caso la Aduana su labor de realizar el aforo documental, lo cual constituye un incumplimiento a deberes formales, pretendiéndose inclusive imponer una triple sanción al imponer la sanción con un monto económico, el comiso del vehículo y la anulación de la DUI sin considerar el valor de la mercadería, según la demanda \$us. 46.510.77 y el monto por concepto de nacionalización de Bs 67.0510.21, vulnerándose el principio de proporcionalidad previsto en los arts. 23 de la C.P.E., 71 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y 26 del D.S. N° 27113, así como el principio de verdad material previsto en el art. 200 del C.T.B., y 4 de la LPA.

Consideró que, existió error en el procedimiento aplicado por la administración aduanera puesto que, del procedimiento de control diferido regular previsto en la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé la circunstancia en que el funcionario actuante advierta indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando –arts. 160-4 y 181 in fine del C.T.B., ante lo cual debió practicarse un procedimiento de fiscalización conforme prevé el art. 48 del D.S. N° 27310 y apartado B.4, num. 3 del Reglamento del Procedimiento de Control Diferido.

Por lo precedentemente expuesto, el administrado considera vulnerados el debido proceso, su derecho a la defensa, el principio de legalidad y seguridad jurídica, invocando los arts. 115-I y II, 119-II de la C.P.E., 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

III.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica “AGIT-RJ-0186/2014 de 14 de febrero” pronunciada por la AGIT.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la AGIT de anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0065/2013 de 6 de mayo con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-085/2012, de modo que, una vez se establezca la autenticidad o no del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00091 en la vía penal, la administración tributaria aduanera dicte un nuevo acta de intervención si corresponde.

Al efecto señala que, el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control previstos en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el precepto legal faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de control diferido regular, se estableció que el certificado de IBMETRO CM-PT-04-00091-2012 presentado como documento de soporte de la DUI 2012/521/C-1902, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO La Paz o Cochabamba conforme se estableció en la nota IBMETRO DML INF- 231/12 y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo estaría corroborado por el certificado de IBMETRO.

La AGIT a su turno afirmó que se encuentra imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o no del certificado medio ambiental cuestionado por expresa disposición del art. 197-II-b) del C.T.B., debiendo la administración tributaria aduanera acudir a un proceso judicial para determinarla, conforme prevé el último párrafo del art. 217 del C.T.B., esta sería la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria aplicada por dicha instancia jerárquica.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Wilma Ledezma Terrazas con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 72/2012 de 27 de diciembre, que en virtud al Acta de Intervención AN-GRPTS-

UFIPR-AI N° 085/2012 de 31 de octubre y el Informe AN-UFIPR-I N° 136/2012 de 30 de octubre declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra presumiendo la comisión del delito de falsificación del Certificado CM-PT-04-00091-2012 de 29 de mayo, disponiendo entre otras cosas la anulación de la DUI 2012-521-C-1902 de 1 de junio de 2012 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta falsificación de documentación (fs. 3 a 8 anexo 1).

Planteado recurso de alzada por Wilma Ledezma Terrazas, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0065/2013 de 06 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 72/2012 dejando sin efecto la sanción de multa del 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 119.527.00, así como su comiso (fs. 78 a 85 anexo 1).

Planteado el recurso jerárquico por Wilma Ledezma Terrazas y la Gerencia Regional Potosí de la AN, el mismo fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1405/2013 de 13 de agosto, por la que la AGIT no solamente anuló la resolución de alzada, sino también anuló obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-085/2012 de 31 de octubre, disponiendo que, una vez la instancia competente determine la veracidad o no del Certificado Medio Ambiental "CM-PT-04-0140-2011" –infririéndose el CM-PT-04-00091-2012- la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención si corresponde, disposición asumida en virtud a que la AGIT se encontraría imposibilitada de pronunciarse al respecto por mandato expreso del art. 197-II-b) del C.T.B.

VI. Análisis de las problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática planteada, es necesario referirnos al principio de congruencia que, en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e intereses de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código Tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1405/2013 de 13 de agosto, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular; es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de haberse resuelto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

De un análisis de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-72/2012 de 27 de diciembre, la misma tiene como antecedente el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 085/2012 de 31 de octubre y el Informe AN-UFIPR-I N° 136/2012 de 30 de octubre, actuados que además de establecer la existencia de contrabando contravencional contra Wilma Ledezma Terrazas presumieron la comisión del delito de falsificación del Certificado CM-PT-04-00091-2012 correspondiente a la DUI 2012-521-C-1902 en virtud a la certificación de IBMETRO respecto a la inexistencia de registro de dicho certificado; con esos antecedentes y en esa misma lógica, la referida resolución sancionatoria declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Wilma Ledezma Terrazas disponiendo la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 4 a 8 anexo 1).

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00091-2012 que ampara a la DUI 2012-521-C-1902, así lo ha establecido la resolución sancionatoria en base al acta de intervención contravencional, sin embargo, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del C.T.B., que en su parágrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no podía arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, ni mucho menos presumirla, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria, ante la duda sobre la veracidad

del certificado medio ambiental, con carácter previo debió activar la instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

En correcta aplicación del derecho la AGIT concluyó que, para determinar si los hechos generadores de responsabilidad tributaria acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o falsedad del certificado medio ambiental cuestionado, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II-b) del art. 197 del C.T.B., de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00091-2012, teniendo en todo caso el actor las vías legales para ese fin, por lo que correctamente determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0065/2013 de 6 de mayo.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 C.T.B., al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita Acta de Intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 16 a 22., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1405/2013 de 13 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente sentencia

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

Primera relatora Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Segundo relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



259

Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por YPFB Transporte S.A. (YPFB TR), contra el Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 136 a 142, impugnando la R.M. R.J. N° 086/2013 de 29 de julio, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía (MHyE), la providencia de admisión de fs. 144, la contestación de fs. 210 a 218, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 222 a 226 vta., y de fs. 230 a 234, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Refiere que el art. 24 de la L. N° 3058 de 17 de mayo de 2005 Ley de Hidrocarburos, establece que la actividad del transporte de hidrocarburos por ductos, es una actividad regulada por la Agencia Nacional de Hidrocarburos; asimismo se han venido emitiendo diversas disposiciones reglamentarias relativas al sector, siendo el D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007, el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, que resulta aplicable al presente caso y que en su art. 58 establece un procedimiento especial para la aprobación de los presupuestos ejecutados en el que se emite un acto administrativo, por el cual la Agencia Nacional de Hidrocarburos puede rechazar los gastos y/o montos (ítems) considerados como no racionales o no prudentes (discrecionalidad). A los efectos de emitir su decisión y de acuerdo al inc. f) de ese artículo, la Agencia Nacional de Hidrocarburos realiza auditorías regulatorias externas, cuyas recomendaciones pueden ser consideradas a los efectos de su aprobación por la Agencia Nacional de Hidrocarburos

La aprobación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, al igual que todo acto administrativo, es sujeto de los recursos administrativos de revocatoria y jerárquico, de acuerdo a los principios y procedimientos establecidos en la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, el D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y el D.S. N° 27172.

Que la presente demanda contenciosa administrativa pretende que se deje sin efecto la confirmación de los actos administrativos emitidos por la Agencia Nacional de Hidrocarburos a través de la resolución jerárquica y su resolución complementaria y se reconozcan los ítems rechazados conforme al detalle que se desarrolla en el siguiente acápite.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Confirmación del recorte denominado "deducciones IVA" (2.457.666 \$us.).

Cuyo fundamento radica en el hecho que de que si bien se acepta su explicación conceptual, al no corresponder la deducción del IVA en las compras realizadas directamente del extranjero; se mantuvo el recorte bajo el fundamento de que los descargos presentados no contarían con una adecuada "clasificación y orden", observación extemporánea, debido a que fue comunicada recién en la resolución revocatoria, vulnerándose de esta manera el principio de congruencia procesal.

Agrega que hasta la fecha, desconoce cuál es dicho orden y clasificación que requiere la Agencia Nacional de Hidrocarburos debido a que continuamente se les ha negado el derecho a conocer actuaciones, en las que por lo menos hubiese podido percibir dichos criterios. Afirma que todo ello se debe a las infracciones procesales que detalla:

La falta de notificación con el informe final de la auditoría regulatoria, configura el vicio esencial de procedimiento previsto por el art. 86-II del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y vulnera el derecho a la defensa.

Apunta que en la auditoría externa regulatoria a la gestión 2008 se emitió el Informe Preliminar de 13 de diciembre de 2011, en el que se observó que en los proyectos ejecutados no se dedujo el IVA, de manera que aplicando la tasa del 13% del monto ejecutado, se efectuó una deducción de 2.457.666 \$us.

Sin embargo, no fue de su conocimiento el informe final o dictamen del auditor, aun cuando con nota TR.MK.0048.12 de 27 de enero de 2012, solicitó expresamente ser notificado, debido a que necesitaban confirmar que su aclaración había merecido conformidad de la auditoría. Añadió que en la resolución de aprobación de presupuesto concluye que no se ha descontado el IVA de los costos cargados en la AFE y que para el resto de las AFE'S observadas, YPFB TR no presentó ningún descargo. Situación que considera ambigua por lo que, con memorial de 15 de mayo de 2012 -en la vía de la complementación- solicitó la aclaración correspondiente y se remita el informe final de auditoría; no obstante, en el Auto Administrativo de 22 de mayo de 2012, se dispuso rechazar la solicitud de aclaración y complementación, puesto que no existiría contradicción ni ambigüedad.

La ausencia del acta de inspección administrativa y su incidencia en la congruencia de las resoluciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

El 14 de junio de 2012, la empresa presentó recurso de revocatoria y solicitó expresamente una inspección administrativa para evaluar la documentación de diferentes recortes observados y así atender las dudas sobre las posibles observaciones a sus descargos; el 5 de julio de 2012, cuatro días antes de cumplirse el plazo para la presentación de pruebas, la Agencia Nacional de Hidrocarburos remitió un correo electrónico comunicando que en el mismo día se daría inicio a la inspección administrativa, respecto a los presupuestos ejecutados en las gestiones 2007 y 2008 de YPFB TR.

Durante la inspección administrativa, la Agencia Nacional de Hidrocarburos recibió las explicaciones para todos los ítems en general y para el ítem deducciones IVA en particular y se puso a su disposición toda la documentación original que cursa en sus archivos, empero no se labró ningún tipo de acta conclusiva, tal como lo establece el art. 92 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y los arts. 27 y 30 del D.S. N° 27172, por lo que se entendió la conformidad con la explicación realizada. También se les instruyó verbalmente la remisión de todos los documentos sin precisar el orden o la cronología de los documentos, instructiva que fue cumplida por su parte.

Para su sorpresa, las conclusiones fueron expuestas directamente en la Resolución de Revocatoria, en la que la Agencia Nacional de Hidrocarburos a tiempo de ratificar el recorte realizado, señaló que la respuesta de la empresa, describe en forma conceptual lo que debiera ser

un proceso de registro contable de una actividad normal de este tipo de operaciones o transacciones; sin embargo, respecto a la documentación remitida expresó que no estaba clasificada, ordenada y no presentaba de forma íntegra la documentación del registro contable de la compra de proveedores del exterior y nacionales.

Añadió que en una primera instancia del procedimiento de aprobación de presupuestos, se observa la fase de registro, pero en la fase recursiva recién se observa el orden y la cronología de las pruebas aportadas. Al existir diferencia en el sustento de las observaciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y negativa a fundamentar el recorte, consideró que existe incongruencia entre los primeros actuados del procedimiento administrativo y los actos administrativos desarrollados en fase recursiva, vulnerando el derecho al debido proceso y constituyendo una inadecuada aplicación de la ley porque conceptualmente ya existe un reconocimiento del ente regulador, tal cual lo estableció el recurso jerárquico.

La resolución jerárquica no evaluó los vicios denunciados que imposibilitaron producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y desconoció el deber del regulador de producir prueba en recursos administrativos, evadiendo la aplicación del principio de verdad material.

La falta de fundamentación como la configuración de posibles vicios de nulidad generados por la falta de notificación con el informe final de auditoría, fueron correctamente denunciados en el recurso jerárquico, en cuya resolución así como su complementaria, observa que no hace mención a la nulidad denunciada en el recurso jerárquico y tampoco revisa las constantes denuncias de indefensión realizadas, más bien consiente las mismas atribuyendo la carga de la prueba al administrado, sin tomar en cuenta las previsiones específicas que definen que la carga de la prueba en recursos administrativos corresponde a la Administración Pública y que la Agencia Nacional de Hidrocarburos tenía el deber de producir toda la prueba que considere pertinente conforme la previsión del art. 89-a) del D.S. 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La resolución complementaria (pág. 8) de la resolución jerárquica, no es clara al especificar si corresponde la aplicación del principio de verdad material y oficiosidad en los procedimientos recursivos, ya que nada más cita el art. 59 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, que en ningún lugar reemplaza a la normativa precitada y señala que la carga de la prueba corresponde a la empresa concesionaria, sin dar cuenta que en el proceso, se vio impedida de producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos porque desconoció desde un principio la observación concreta del auditor, imposibilitando el ejercicio de su derecho a ofrecer prueba de manera eficaz, más aun cuando existió una negativa expresa de fundamentar el recorte por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Además, la indicada resolución complementaria no precisa en qué medida no es aplicable el art. 89-a) del D.S. N° 27113, ni revisa el art. 27 del D.S. N° 27172, limitándose a establecer que las disposiciones del D.S. N° 27113 tienen carácter supletorio, sin desarrollar a cabalidad dicho concepto.

Agrega a manera de conclusión preliminar sobre este punto, que: i) denunció en diferentes actuados que la falta de notificación del informe final de auditoría regulatoria aparejaría su indefensión; ii) que se omitió la realización del acta de inspección administrativa vulnerándose disposiciones expresas de procedimiento que hacen al ejercicio pleno del derecho a la defensa. Dichas observaciones han permitido que se ratifique un recorte en el cual no existe objeción conceptual sino una observación referida al orden y clasificación de documentos, fundamentando jurídicamente el rechazo en la premisa de que la carga de la prueba le corresponde al administrado desconociendo los arts. 89 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y 27 del D.S. N° 27172 y sin tomar en cuenta, que en este caso, el administrado a la fecha no tiene conocimiento del orden y clasificación que debe tener la prueba presentada.

I.2.2. Confirmación al rechazo al ítem denominado "Alquiler y leasing operativo de vehículos".

Indicó que la observación realizada tanto por la auditoría externa como por la Agencia Nacional de Hidrocarburos fue de orden conceptual, pues se objetaron los criterios de costo-beneficio utilizados para alquilar los vehículos de la empresa y sin embargo, se terminó observando los respaldos que acreditan dichos ítems.

La falta de notificación con el informe final de auditoría y la ausencia del acta de inspección administrativa incidieron en la indefensión e incongruencia de las resoluciones administrativas del procedimiento.

En la resolución inicial, la Agencia Nacional de Hidrocarburos con base en el análisis de costo-beneficio, consideró no prudente ni razonable la diferente existente entre compra y alquiler por un monto de 34.371 \$us., por lo que fue deducida del presupuesto ejecutado en la gestión 2007. La demandante agregó que como se expuso en el anterior ítem, se reclamó la notificación con el informe final de auditoría externa, lo cual fue negado constituyendo el vicio esencial del art. 86-II del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y se les negó expresamente el derecho a la fundamentación.

En ese contexto, y al no habersele comunicado ninguna observación referida a los descargos presentados, en el recurso de revocatoria presentado se rebatió el análisis el costo beneficio, situación que fue admitida en la resolución de revocatoria que mantuvo el recorte, amparándose ahora en la ausencia de documentación de respaldo (pág. 28), quedando por demás claro que si se les hubiese comunicado que la observación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos se fundaba en los respaldos y no sólo en el análisis costo-beneficio, hubiera cumplido con remitir todos los documentos que respaldan su análisis, por lo que la incongruencia en los fundamentos de la resolución inicial y la de revocatoria, agravia su derecho a la defensa, tal como lo ha manifestado la S.C. N° 952/2013.

La resolución jerárquica no revisó el acto administrativo y ratificó el recorte argumentando que la carga de la prueba corresponde al administrado, desconociendo el art. 89-a) del D.S. N° 27112 y aduciendo que no es aplicable el principio de verdad material.

Apunta que en su recurso jerárquico, presentó toda la prueba requerida por los auditores y ante la ausencia de notificación con el informe final de auditoría como la falta de elaboración del acta de inspección administrativa, fue incisiva en demandar la nulidad del acto administrativo ante la inexistencia de piezas procesales que respalden el hecho de que el Auditor o la Agencia Nacional de Hidrocarburos

hayan requerido documentación de respaldo adicional a la presentada para fundar su opinión. Añadió que la resolución jerárquica no verificó las deficiencias procesales ni la incongruencia de las resoluciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y más bien ratificó que en un inicio no se observó la ausencia de descargos.

Transcribiendo parte de la resolución impugnada, señaló que debe tenerse presente que, de manera particular, el procedimiento de aprobación de presupuestos, se encuentra previsto en el art. 58 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos y no así en el art. 59 de la misma norma. Por otra parte, reiteró con base en dicha normativa, que en fase recursiva, la carga de la prueba le compete a la administración pública con todas las facultades para producir prueba inclusive antes de emitir su resolución, en el caso, de haber existido observaciones a los descargos que sustentaban su análisis, la Agencia Nacional de Hidrocarburos en la apertura del término de prueba debió especificar aquello que se quiere probar.

Señaló como conclusión preliminar, que la autoridad demandada, en lugar de verificar las deficiencias de procedimiento que inciden en su derecho a la defensa, optó por determinar que la carga de la prueba corresponde al administrado aún en recursos administrativos, permitiendo que se confirme un procedimiento administrativo incongruente, pues en un inicio se debatió el análisis costo-beneficio y al final, se observaron los descargos -no requeridos- de su análisis.

I.2.3. Sobre los ítems denominados “sueldos y salarios” (549.278 \$us.) y “seguro de personal” (817.417 \$us.).

Refiere que para estos ítems, desde el inicio del procedimiento de aprobación, no se valoraron los argumentos y pruebas presentadas, debido a que consideraba como una decisión potestativa de YPFB TR, el hecho de pagar tales beneficios, sin tomar en cuenta que de acuerdo al D.S. N° 29586 de 2 de junio de 2008 como el D.S. N° 29538 de 1 de mayo de 2008, tanto los incrementos salariales anteriores al 2008, como otros derechos adquiridos tales como el seguro de personal, se encontraban garantizados específicamente para los trabajadores de la empresa, sin que exista la posibilidad de desconocer estos derechos que se detallan a continuación:

La resolución de revocatoria ni la resolución jerárquica, tomaron en cuenta la explicación reiterativa, referente al reconocimiento de derechos laborales en los ítems “sueldos y salarios” y “seguro de personal”.

Refiere que el fundamento del recorte del ítem relacionado “salarios de la gestión 2008” se sustenta por no ser racional ni prudente para prestación del servicio y por tanto considerado como no regulado. Con respecto al seguro privado para personal se establece cuando no existe ningún tipo de seguro y que YPFB TR sin embargo pertenece a la Caja Petrolera, por ello el monto de 817.417 \$us., es considerado no racional y no prudente.

En el recurso de revocatoria, se aclaró que el incremento salarial de la gestión 2008, en realidad cubrió también la gestión 2007, señalando que tanto el incremento salarial de la gestión 2007 como el seguro de personal, son derechos adquiridos de los trabajadores de YPFB TR en aplicación de los DD.SS. Nos. 29586 y 29538. Que a pesar de ello la resolución de revocatoria ratificó esos recortes sin considerar los aspectos relacionados a los derechos laborales adquiridos.

En ese entendido en el recurso jerárquico se explicó nuevamente lo mismo, sin embargo en la pág. 7 de la resolución jerárquica señaló que en cuanto a los salarios, el incremento establecido para la gestión 2007 fue adicional al establecido por el Estado. Que en cuanto al seguro de personal, el criterio de contratar seguro adicional al establecido, responde a políticas internas de la empresa y que no puede ser adicionado a las tarifas de transporte.

A lo que aclara que no hubo un incremento adicional al establecido por el Estado, sino que en la gestión 2008 se pagó el incremento que no fue cancelado en la gestión 2007 y que tampoco el seguro privado se aplica por políticas internas de la empresa, sino por aplicación de las normas laborales específicas que obligan a YPFB TR respetarlos, situación que al no ser escuchada en sus recursos vulnera su derecho a la defensa.

Desconocimiento de los DD.SS. Nos. 29586 y 29538.

Refiere que el cumplimiento de estos derechos obedece a lo dispuesto por la norma y no así a una voluntad unilateral u opción que haya podido ser ejercida por parte de YPFB TR, tal como hace ver la resolución jerárquica, razón por la que considera que estos gastos deben ser incorporados en la tarifa, tal como se sostiene en la sentencia de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia N° 88/2012.

Concluye señalando de que no hubo una adecuada valoración de las normas y argumentos al momento de aplicar criterios de racionalidad y prudencia, situación que vulnera su derecho a la defensa como al debido proceso.

I.2.4. El ítem denominado “servicios profesionales”.

Refiere que en la tramitación del mismo se ha vulnerado el principio de congruencia procesal, como componente del derecho al debido proceso, debido a que la Agencia Nacional de Hidrocarburos en la resolución inicial de aprobación de presupuesto como la resolución de revocatoria se debatieron aspectos relativos a la imposibilidad de que estos servicios fueran prestados por personal de la empresa, sin embargo en la resolución jerárquica se observó la ausencia de respaldo documentario que acredite la necesidad de contratación de servicios profesionales.

Agregó que la resolución jerárquica desconoció la aplicación del principio de verdad material y contravino el art. 89-a) del D.S. N° 27113, porque el fundamento relativo al deber de respaldar sus afirmaciones aun cuando dichos respaldos no fueron requeridos, no obedece al principio de verdad material.

Como conclusión preliminar expuso, que para el ítem denominado “servicios profesionales”, debe tomar en cuenta que durante la auditoría regulatoria y el proceso administrativo, no se observó la falta de respaldo documentario de los argumentos de la empresa, sino que fue recién en la resolución jerárquica que se observó tal situación, disponiendo la inaplicabilidad del principio de verdad material, por lo que no

existió congruencia entre los actos administrativos emitidos por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y los actos del Ministerio de Hidrocarburos y Energía (MHE).

1.2.5. El ítem denominado “servicios platanillos”.

Refiere que en este ítem se efectuó tres observaciones, la primera realizada por la Agencia Nacional de Hidrocarburos a través de la resolución Inicial de aprobación de presupuestos, donde se argumentó que el seguro debió cubrir ese suceso, por lo que se explicó que el límite deducible del seguro imposibilitaba atender esta contingencia. Por esa situación, en la resolución de revocatoria, la Agencia Nacional de Hidrocarburos cambió su criterio y ratificó el recorte basado en el hecho de que este monto debería haber sido cubierto por terceros, por lo que se explicó que correspondía cubrir estos costos para precautelar la continuidad del servicio.

En ese entendido la resolución jerárquica tuvo una tercera observación aseverando que sus argumentos no se encontraban respaldados.

De lo inferido considera que se vulneró el principio de congruencia al tener tres observaciones diferentes de un mismo ítem, correspondiendo dejar sin efecto este recorte u admitirlo como válido para todos los efectos legales.

1.2.6. Los otros ítems.

Concernientes a: gastos de reubicación de personal, personal temporal, cursos de idioma, capacitación, reclutamiento de personal, operaciones (insumos, mano de obra y contrato externo), mantenimiento de estaciones de bombeo y comprensión o instalaciones, comunicaciones, otros, alquiler de helicópteros y aviones, membresías patrocinadas por la empresa, otros gastos de personal, otros gastos vehículos, software, pasajes, alojamiento, conferencias y seminarios locales, seguros, otros costos de oficina, relaciones públicas/externas, Loop Sica Sica Sekata 10” x 38 km, remplazo de barda y enmallado del perímetro de TRSA, deducciones por Grossing Up.

Que en todos estos casos, la Agencia Nacional de Hidrocarburos utilizó los criterios discrecionales de “racionalidad y prudencia”, situación que ha sido observada por su parte, pero que ha sido ratificada por la resolución jerárquica.

Al respecto indica que no existe una cabal interpretación del art. 92 de la Ley de Hidrocarburos que permite a los concesionarios del Transporte de Hidrocarburos por Ductos cubrir “todos sus costos operativos” los cuales demanda su empresa, no encontrando motivación alguna en la resolución jerárquica por la que se comprenda las razones que puedan limitar el alcance del art. 92 de la referida ley; situación que vulnera el art. 31-c) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo en cuanto a su derecho al debido proceso en su componente motivación de las resoluciones; por lo que piden se deje sin efectos esos recortes.

1.2.7. Petitorio.

Con estos argumentos solicitó que en sentencia se declare probada la demanda en todas sus partes y se deje sin efecto los recortes de los ítems detallados, reconociendo los mismos de acuerdo a la normativa citada.

II. Contestación a la demanda.

II.1. Que admitida la demanda por providencia de fs. 144, corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Juan José Hernando Sosa Soruco en su calidad de Ministro de Hidrocarburos y Energía en mérito al Decreto Presidencial N° 1125 de 23 de enero de 2012, quien contestó la acción en forma negativa manifestando lo siguiente:

II.2.1. Deducciones IVA.

Refiere que se evidenció una observación por parte del ente regulador respecto de la cuenta reclamada por la Empresa YPFB TR, toda vez que afirmó que cualquier discrepancia conceptual de la entonces recurrente con las conclusiones de la empresa auditora o las del regulador, no la eximen de respaldar objetivamente y documentalmente su postura; en tal mérito señala que no es evidente que exista un cambio de argumento respecto a las observaciones del regulador respecto de esa cuenta o peor aún, diferencia de sustento o incongruencia entre los actuados, toda vez que existe estrecha vinculación entre el argumento teórico conceptual y su documentación, ya que para el reconocimiento de un determinado costo como racional, el concesionario debe demostrar que el gasto está vinculado a la actividad regulada y que refleja una administración racional y prudente, acompañando la prueba documental que sustente dichos extremos.

Respecto a la falta de notificación con el dictamen final de auditoría regulatoria, refiere que la Agencia Nacional de Hidrocarburos hizo notar la impertinencia de las citas de los arts. 33 de la L. N° 2341 LPA y 13 del D.S. N° 27172, toda vez que dicha auditoría no se constituye en un acto administrativo, por no haber sido emitido por autoridad administrativa alguna, además de no ser vinculante y tener su tratamiento de carácter interno, respuesta a la que YPFB TR no rebatió en el recurso jerárquico como un agravio, entonces mal ahora puede pretender sorprender a este tribunal incorporando este punto en su demanda.

Respecto a la inspección administrativa, refiere que la falta de levantamiento de un acta, no vicia de ningún modo el procedimiento, de acuerdo al art. 35 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo hecho que no puede interpretarse por parte del regulador con la explicación otorgada, porque de ningún modo dicho actuado (acta extrañada) incorporaría en su contenido conclusiones sobre el procedimiento, las mismas que son expuestas, previo un proceso de análisis y valoración en la resolución del recurso de revocatoria, entonces se equivoca la parte actora al manifestar que dichas conclusiones fueron puestas en su conocimiento recién en la resolución de dicho recurso, porque ese es el acto administrativo que causa efecto jurídico.

Finalmente señala en este punto que el administrado no tomó en cuenta la explicación realizada por el Ministerio en la resolución jerárquica de que la carga de la prueba en la etapa recursiva corresponde a la recurrente que pretende su revocación a objeto de demostrar la ilegalidad de los actos administrativos recurridos y revertir la presunción de legalidad de que ellos se hallan revestidos.

II.2.2. Alquiler y leasing operativos de vehículos.

Señala que conforme la RJ 86/2013 la controversia en el plano conceptual se concentra en el cálculo del valor presente de la opción de compra, respecto a la opción de alquiler de vehículos, a fin de establecer cuál de las opciones resulta más beneficiosa y menos costosa para la actividad. Sin embargo, los criterios expuestos por la empresa sobre su análisis beneficio costo así como los cuadros y datos expresados en sus recursos de revocatoria y jerárquico no se encuentran respaldados en información y documentación objetiva, aspecto que fue observado por el regulador en la R.A. N° 2730/2012; siendo deber del administrado de demostrar la racionalidad y prudencia del gasto.

II.2.3. Seguro de personal, sueldos y salarios.

Refiere que los DD.SS. Nos. 29586 y 29538 no reconocen la preferencia que tendrían los trabajadores de YPFB TR de contar con un doble seguro médico, debiendo tenerse en cuenta que antes de la emisión de dichos decretos, este ítem del doble seguro médico fue rechazado por el SIRESE, en consecuencia mal puede argumentarse la existencia de un derecho adquirido.

En cuanto a los salarios adicionales, conforme al D.S. N° 26116 en su art. 84, en la tasa de retorno definida para la operación de transporte, están incluidos los salarios y los incrementos al mismo. En autos refiere que la empresa realizó el incremento establecido por el D.S. N° 29473 de 5 de marzo de 2008, cuyo porcentaje fue reconocido como razonable y prudente por el regulador. Sin embargo costos o incrementos adicionales al salario fijado por la normativa, si bien pueden ser otorgados a favor de los trabajadores de la empresa, su costeo no debe ser cargado a la tarifa de transporte, sino correr a cuenta del concesionario.

II.2.4. Servicios profesionales.

En cuanto a este ítem refiere que el trabajo puede ser realizado por personal propio, debiendo haberse demostrado objetivamente la necesidad del beneficio de la tercerización de servicios.

Así también el trabajo contratado no está vinculado con la actividad de hidrocarburos por ductos y que también no tiene documentación de respaldo que justifique la contratación de servicios cuya selección esté relacionada a la capacidad/idoneidad, por lo que el regulador, teniendo en cuenta los conceptos de "racional y prudente" realizó ajustes que considero necesarios conforme lo dispuesto por los arts. 92-f) de la Ley de Hidrocarburos y 58-III-g) del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos.

II.2.5. Suceso platanillos.

El regulador estableció que estos gastos debieran ser cubiertos por los seguros contratados por la empresa, sin embargo, al ser los montos en que se incurrió en la mitigación inferiores al monto deducible de los seguros, es criterio del regulador que los gastos debieran ser cubiertos por el tercero que ocasionó el daño. Por su parte la recurrente afirmó la imposibilidad del municipio de correr con los costos por no contar con presupuesto para tal efecto, no obstante de que se realizó un trabajo conjunto en las tareas de mitigación.

Al respecto el ministerio manifestó la importancia de efectuar las medidas de mitigación ante la ocurrencia del suceso, para preservar la continuidad del servicio que puede verse comprometido. No obstante de ello, la transferencia de los costos por daños ocasionados por terceros a la tarifa de transporte no resulta racional y prudente, puesto que, en principio ante la eventualidad de ocurrencia de sucesos de esta naturaleza y la imposibilidad de cobertura por un seguro, los costos debieran ser asumidos por los responsables de los daños y que sin embargo se podría reconocer los gastos excepcionalmente luego de una respectiva evaluación por parte del regulador sobre la necesidad, oportunidad, conveniencia de estas tareas, entre otros aspectos, valoración que constituye una facultad discrecional para determinar la racionalidad y prudencia de los gastos, sin embargo en la instancia jerárquica no se ha evidenciado respaldo objetivo de las afirmaciones realizadas en los recursos administrativos, con lo que se evidencia que no existe contradicción y que de ninguna manera implica que son tres observaciones al mismo ítem, sino el análisis que el regulador y el ministerio ha realizado con el fin de verificar la correspondencia del reconocimiento del gasto.

II.2.6. Otros gastos.

Con referencia a ello ratifica los fundamentos expuestos en la R.A. N° 2730/2013 para el rechazo de YPFB TR para cada uno de los ítems, añadiendo que los gastos observados por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y confirmados por el ministerio se basan en la falta de vinculación del gasto con la actividad de transporte de hidrocarburos por ductos, por lo que no es razonable pretender que los gastos de los ítems rechazados, sean parte del presupuesto para el cálculo de la tarifa de transporte, lo contrario significaría atentar contra el marco de una administración racional y prudente a que están conminados los concesionarios de transporte e ir en contra de los principios tarifarios señalados por la Ley de Hidrocarburos, referido en el art. 92-b).

II.2.7. Petitorio.

Por lo expuesto solicita se declare improbadamente la demanda y sea con costas, en virtud a que YPFB TR no ha desvirtuado la legalidad de las RR.MM. RJ Nos. 086/13 de 29 de julio de 2013 y RJ N° 097/2011 de 22 de agosto de 2013, quedando establecido que fueron dictadas y se ajustan a lo establecido por la normativa legal vigente.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que:

Mediante memorial de 2 de marzo de 2009, la empresa YPFB TR, remitió a la Agencia Nacional de Hidrocarburos el presupuesto ejecutado de la gestión 2008 para su revisión en cumplimiento al art. 58 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos.

El 8 de junio de 2011 y mediante nota Agencia Nacional de Hidrocarburos 3838 DEF 0180/11CAR, de 7 de junio de 2011 se comunicó a YPFB TR en inicio de la auditoria regulatoria.

Mediante nota Agencia Nacional de Hidrocarburos 9648 DEF 0470/11CAR de 12 de diciembre de 2011, se les comunicó a YPFB TR con el informe preliminar final de la auditoría regulatoria realizada por la firma Delta Consult SRL.

El 27 de diciembre de 2011 y mediante nota TR.MK.0810.11, se remitieron los descargos al informe preliminar.

DELTA CONSULT mediante nota Cite: GG 1964-1964/11 de 29 de diciembre de 2011 remite el informe final de la auditoría regulatoria de las gestiones 2007 y 2008.

Mediante nota TR.MK.0048.12, de 27 de enero de 2012, YPFB TR solicitó expresamente que se notifique con el dictamen de auditoría externa, sin haber recibido ningún tipo de respuesta concreta por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

El 8 de mayo de 2012 se notificó la resolución administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos 0888/2012 de aprobación de presupuesto 2008, emitida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos en la que se rechazan diversos ítems presentados por YPFB TR, conforme al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la resolución (fs. 87 a 143 del anexo 1).

El 15 de mayo de 2012, se solicita aclaratoria y complementación de la resolución administrativa de aprobación de presupuesto 2008, emitiéndose el Auto Administrativo de 22 de mayo de 2012, notificado el 30 de mayo del mismo mes.

El 14 de junio de 2012, se presentó recurso de revocatoria contra la resolución administrativa de aprobación de presupuesto 2008, solicitando, además, la realización de una inspección administrativa para la verificación de, entre otros, los siguientes ítems: uso de vehículos, servicios profesionales IVA.

El 19 de junio de 2012, se admite el recurso de revocatoria, providenciándose a la solicitud de la inspección administrativa: "Se dispondrá en su oportunidad, si corresponde".

El 5 y 7 de julio, se apersonaron los funcionarios de la Agencia Nacional de Hidrocarburos a efectuar la Inspección Administrativa.

El 7 de noviembre se notificó a YPFB TR con la resolución revocatoria (RA Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 2730/2012 de 18 de octubre), que deja sin efecto parcial el acto recurrido.

El 14 de diciembre de 2012 se solicitó complementación y aclaración, emitiéndose el Auto Administrativo de 19 de noviembre de 2012, notificado el 3 de diciembre de 2012.

El 14 de diciembre de 2012, se interpuso recurso jerárquico contra la resolución de revocatoria.

El 9 de agosto de 2013, se notificó a YPFB TR con la R.M. RJ N° 086/2013 que revocó parcialmente la resolución administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 2730/2012 de 18 de octubre y la resolución administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 0888/12 de 27 de abril de 2012 con relación a las siguientes cuentas recurridas; depreciación, overhead, otros impuestos y tasas, pérdidas/ganancias monedas.

Ante dicha resolución se interpuso aclaración, notificándose el 29 de agosto con la R.M. RJ N° 097/2013 de 22 de agosto que resuelve declarar procedente en cuanto a la aclaración de que en la evaluación de la instancia jerárquica correspondiente al concepto "Deducciones por IVA" la norma aplicable a la atribución de la carga de la prueba en la empresa concesionaria respecto a la razonabilidad y prudencia de gastos es el art. 59-c) del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos. Resoluciones que dieron origen a la presente demanda contencioso administrativa.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Sobre el recorte denominado "Deducciones IVA, denunció:

Que en una primera instancia del procedimiento de aprobación de presupuestos, se observa el ciclo de registro, pero en la fase recursiva recién se observa el orden y la cronología de las pruebas aportadas, por lo que existe incongruencia entre los primeros actuados del procedimiento administrativo y los actos administrativos desarrollados en fase recursiva, vulnerando el derecho al debido proceso y constituyendo una inadecuada aplicación de la ley porque conceptualmente ya existe un reconocimiento del ente regulador, tal cual lo estableció el recurso jerárquico.

La falta de notificación con el informe final de la auditoría regulatoria configura el vicio esencial de procedimiento previsto por el art. 86-II del D.S. N° 27113 y vulnera el derecho al debido proceso, más aun cuando ha existido negativa expresa a fundamentar el recorte.

La ausencia del acta de inspección administrativa establecida en el art. 92 del D.S. N° 27113 y los arts. 27 y 30 del D.S. N° 27172, permitió entender la conformidad con la explicación realizada.

La resolución jerárquica no evaluó los vicios denunciados que imposibilitaron producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y desconoció el deber del regulador de producir prueba en recursos administrativos, evadiendo la aplicación del principio de verdad material.

Sobre la confirmación del recorte denominado “alquiler y leasing operativo de vehículos” (34.371 \$us.), señaló que la observación realizada tanto por la auditoría externa como por la Agencia Nacional de Hidrocarburos fue de orden conceptual, pues se objetaron los criterios de costo beneficio utilizados para alquilar los vehículos de la empresa y sin embargo, se terminó observando los respaldos que acreditan dichos ítems. Igualmente, acusó que la falta de notificación con el informe final de auditoría y la ausencia del acta de inspección administrativa incidieron en la indefensión e incongruencia de las resoluciones administrativas del procedimiento.

Apuntó que en su recurso jerárquico, presentó toda la prueba requerida por los auditores y ante la ausencia de notificación con el informe final de auditoría como la falta de elaboración del acta de inspección administrativa, fue incisiva en demandar la nulidad del acto administrativo ante la inexistencia de piezas procesales que respalden el hecho de que el Auditor o la Agencia Nacional de Hidrocarburos hayan requerido documentación de respaldo adicional a la presentada para fundar su opinión. Añadió que la resolución jerárquica no verificó las deficiencias procesales ni la incongruencia de las resoluciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y más bien ratificó que en un inicio no se observó la ausencia de descargos.

Sobre los ítems denominados “sueldos y salarios” (549.278 \$us.) y “seguro de personal” (817.417 \$us.), señala que en ambos casos se realizaron recortes estableciendo que estos derechos fueron reconocidos “voluntaria” o “potestativamente” por YPFB TR, sin tomar en cuenta que en el caso del incremento salarial de la gestión 2008 cubrió también la gestión 2007, tomando en cuenta que ambos ítems era una obligación ineludible, debido a la existencia de los DD.SS. Nos. 29586 de 2 de junio de 2008 y 29538 de 1 de mayo, en los que se protegen de manera expresa los derechos de sus trabajadores, no habiéndose contemplado dicha normativa a momento de aplicar los criterios de racionalidad y prudencia, situación que vulnera su derecho a la defensa como al debido proceso.

En lo que respecta al ítem denominado “servicios profesionales” (1.111.481 \$us.), acusó la vulneración del principio de congruencia procesal, porque en un inicio existió un debate conceptual ante el regulador y en la parte final del proceso, se realizó el recorte con el argumento de inexistencia de documentación de respaldo. Acusó que la autoridad jerárquica desconoció la aplicación del principio de verdad material y contravino el art. 89-a) del D.S. N° 27113, porque el fundamento relativo al deber de respaldar sus afirmaciones aun cuando dichos respaldos no fueron requeridos, no obedece al principio de verdad material.

Sobre el ítem denominado “suceso platanillos”, la observación se halla vinculada al principio de congruencia procesal, debido a que la observación del ente regulador se amparó en el hecho de la ausencia de un seguro y cuando se rebatió dicho aspecto, la Agencia Nacional de Hidrocarburos hubiese cambiado de argumento señalando que estos gastos deberían ser asumidos por terceros, por otro lado refiere que la resolución jerárquica basó su decisión en la falta de respaldos a esos costos; por lo que refiere que se le estuviese realizando tres observaciones al mismo ítem en diferentes etapas del proceso, restringiéndose de esa forma su derecho a la doble instancia, porque en casa fase se presentó nuevo argumento.

Finalmente sobre “otros ítems”, arguyó que se rechazaron los siguientes ítems: gastos de reubicación de personal, personal temporal, cursos de idioma, capacitación, reclutamiento de personal, operaciones (insumos, mano de obra y contrato externo), mantenimiento de estaciones de bombeo y comprensión o instalaciones, comunicaciones, otros, alquiler de helicópteros y aviones, membresías patrocinadas por la empresa, otros gastos de personal, otros gastos vehículos, software, pasajes, alojamiento, conferencias y seminarios locales, seguros, otros costos de oficina, relaciones públicas/externas, Loop Sica Sica-Sekata 10” x 38 km, remplazo de barda y enmallado del perímetro de TRSA, deducciones por Grossing Up; utilizando criterios discrecionales de “racionalidad y prudencia” y sin motivación alguna que permita comprender las razones que pudieran limitar la norma citada, vulnerándose el art. 31-c) del D.S. N° 27113, en cuando a su derecho al debido proceso en su componente de la motivación de las resoluciones, debido a que la discrecionalidad tiene sus límites en la propia ley y esos son los principios relativos a la racionalidad y razonabilidad que debe tener el acto administrativo, situación por la que pide se dejen sin efecto esos recortes.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el marco del problema jurídico planteado y, en consideración a haberse denunciado la existencia de vicios procesales y de vulneración a derechos y garantías constitucionales, a efecto de su análisis, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

V.1. Del procedimiento de aprobación de los presupuestos ejecutados.

El art. 58-I del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos (D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007) vigente en el momento de emitirse la R.A. Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 0087/12 de 27 de abril de 2012, que dio origen a los recursos de impugnación que culminaron con la resolución jerárquica en análisis, prevé que los concesionarios deberán presentar al ente regulador, sus presupuestos programados y ejecutados de acuerdo al formato establecido.

En cuanto al procedimiento de aprobación de los presupuestos ejecutados, el parág. III del art. 58 de la norma reglamentaria en estudio, señala lo siguiente:

Cada primero de marzo o el día hábil siguiente a este, el concesionario presentará al ente regulador, el presupuesto ejecutado de la gestión pasada de inversiones de capital (desagregado en inversiones incluidas en la última revisión tarifaria y en nuevas inversiones), los costos de operación base y los costos de operación asociados a las nuevas inversiones de acuerdo al formato establecido por el ente regulador para el efecto.

Dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos de recibido el presupuesto ejecutado, el ente regulador determinará si la información presentada por el concesionario es consistente y suficiente. De no ser así, conminará su subsanación o complementación dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos; no obstante, aun vencido el plazo señalado, podrá requerir mayor información a los concesionarios, estableciendo plazos razonables para su presentación. En caso que el concesionario no cumpla con lo requerido por el ente regulador, se aplicarán las sanciones establecidas en el presente reglamento.

Una vez completadas las aclaraciones presentadas por el concesionario, el ente regulador se pronunciará en el plazo de 30 días hábiles administrativos sobre la consistencia de la información presentada en el presupuesto ejecutado, la misma que será auditada, para efectos de su aprobación.

Previo presentación de los presupuestos ejecutados el ente regulador, los concesionarios deberán convocar oportunamente a sus cargadores, para analizar de manera detallada de las variaciones de los mismos respecto del presupuesto programado, así como la razonabilidad y prudencia de la ejecución de los gastos.

El presupuesto enviado a consideración del ente regulador, deberá incluir los consensos y disensos con sus cargadores, debidamente fundamentados y respaldados documentalmente por cada parte.

Previo aprobación del presupuesto ejecutado, el ente regulador deberá realizar auditorías regulatorias externas y podrá realizar auditorías regulatorias internas a cada presupuesto ejecutado. Para tal efecto, el ente regulador deberá prever la necesidad de contratación de empresas consultoras y consultores individuales para llevar a cabo la realización de auditorías regulatorias externas e internas, respectivamente.

El ente regulador aprobará a los concesionarios, presupuestos ejecutados racionales y prudentes, pudiendo considerar a tal efecto las recomendaciones de las auditorías regulatorias externas realizadas. El ente regulador deberá rechazar los gastos y/o montos considerados como no racionales o no prudentes.

La información enviada al ente regulador por los concesionarios respecto al estado de avance de los proyectos de inversión de capital u otra relativa a esos proyectos, tendrá carácter informativo. La razonabilidad y prudencia de los montos será determinada una vez realizada la auditoría regulatoria a los presupuestos ejecutados, previa aprobación por parte del ente regulador.

Así establecido el procedimiento, se tiene que en autos, la empresa ahora demandante, presentó a consideración de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, el presupuesto ejecutado en la gestión 2008 y, conforme consta en los antecedentes, se consideró suficiente y consistente la información presentada y se contrató a una empresa auditora que emitió sus informes previo y final, no encontrándose previsión en la norma reglamentaria glosada precedentemente, que obligue su notificación; consecuentemente, no es evidente la existencia de ningún vicio de nulidad como acusa la demandante que ampara su afirmación en el art. 86-II del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo puesto que, en primer lugar, la norma especial que rige el procedimiento es evidentemente, el citado Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, que no prevé la notificación del informe de auditoría en razón de que es la Agencia Nacional de Hidrocarburos que resuelve -con acto administrativo expreso- la aprobación del presupuesto ejecutado con fundamentos que en algunos casos, concuerdan con el informe de auditoría y en otros, con argumentación propia, abriéndose para el administrado que discrepa con dicha resolución, los recursos de impugnación correspondientes.

En segundo lugar, el parág. II del art. 86 de la Ley de Procedimiento Administrativo considera como vicio esencial del procedimiento si el administrado no tomó vista de las actuaciones por obstrucción o resistencia de la autoridad administrativa, aspecto que no ha argumentado en su demanda.

V.1.1. De la inspección administrativa.

El art. 92-I del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo aprobado con D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, señala: "La autoridad administrativa, podrá disponer inspecciones sobre cosas y lugares relacionados con los hechos materia de un procedimiento. El acta levantada al efecto, servirá como antecedente para el inicio de un procedimiento y/o elemento de juicio para el pronunciamiento de la resolución definitiva o acto administrativo equivalente".

En el marco de la norma glosada, se concluye entonces, que en el caso en análisis, el acta levantada de la inspección administrativa efectuada por la Agencia Nacional de Hidrocarburos en las instalaciones de YPFB TR, debía servir como elemento de juicio para el pronunciamiento de la resolución definitiva o acto administrativo equivalente, en autos, en la pág. 135 de la R.A. Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 2730/12 de 18 de octubre de 2012, al referirse a dicha actuación y a la posterior remisión de información documental y concluir que la misma no está clasificada y ordenada y no presenta de forma íntegra la documentación del registro del ciclo contable de la compra de proveedores del exterior y nacionales. También da cuenta de no haber podido validar "... con la documentación la composición de los costos totales de cada "AFE" y establecer las deducciones del IVA en la cuenta "activos obras en curso", la misma que no fue enviada por YPFB Transporte en la forma específica y totalizada de los costos cargados en la AFE de cada proyecto...".

Se concluye entonces que la Agencia Nacional de Hidrocarburos a pesar de no constar en el expediente administrativo el acta de la inspección realizada el 5 y 7 de julio de 2012, consideró el actuado cumplido como un elemento de juicio y efectuó valoración a la documentación remitida por la empresa demandante, como consecuencia de la referida inspección. Se desvirtúa así lo afirmado por la demandante, cuando indicó que las conclusiones de la inspección administrativa fueron expuestas directamente en la resolución de revocatoria, puesto que así debía ser.

Establecido lo anterior y en relación a los puntos expuestos en la demanda, se concluye lo siguiente:

V.1.2. Sobre la "confirmación del recorte denominado "Deducciones IVA".

La empresa demandante, al argumentar el punto, además de observar la ausencia de notificación con el informe de auditoría y la inexistencia de un acta de la inspección administrativa que incidió en la congruencia de las resoluciones del regulador, señaló que existiría incoherencia entre los primeros actuados del procedimiento administrativo y los actos administrativos desarrollados en fase recursiva, porque en primera instancia del procedimiento de aprobación de presupuestos, se observa la fase de registro pero en la fase recursiva recién se observa el orden y la cronología de las pruebas aportadas, lo cual en su criterio, vulnera el debido proceso y constituye una inadecuada

aplicación de la ley. Por su parte, la autoridad demandada, señalo que la adecuada valoración y validación del planteamiento teórico conceptual del problema requiere de sustento documental que permita al regulador advertir el error.

Al respecto, se tiene que el procedimiento cumplido se refirió a la aprobación del presupuesto ejecutado por la empresa demandante en la gestión 2008 y, conforme a lo analizado por este tribunal, tuvo como base la documentación presentada por YPFB TR, que a su vez, motivó la emisión de la R.A. Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 0888/2012 de 27 de abril, en la que se efectuaron recortes en dicho presupuesto por conceptos que fueron considerados como no razonables ni prudentes, motivando la interposición primero, del recurso de revocatoria y posteriormente, el recurso jerárquico que dio lugar al presente proceso.

En ese marco, se concluye que no existe la señalada incoherencia, toda vez que analizada la documentación aportada por la ahora demandante, al órgano regulador para demostrar que su presupuesto ejecutado en la gestión 2008, era razonable y prudente, en la valoración efectuada en sede administrativa, se concluyó que la documental aparejada al argumento, era insuficiente para demostrar lo solicitado por YPFB TR, conclusión que resulta lógica y posible, puesto que la pretensión como acto de declaración que plantea una petición dirigida a obtener una declaración de la autoridad administrativa, va acompañada de la carga de demostrar que los gastos son razonables y prudentes; por consiguiente, si la prueba aportada no es suficiente no puede argüirse la existencia de contradicción en el argumento.

En relación al “orden y clasificación” que extraña la empresa demandante, refiriéndose a la conclusión expuesta en la resolución de revocatoria que fuera confirmada en la resolución jerárquica y que en la demanda, se postula como un hecho que hubiera sido lesivo a sus intereses, corresponde analizar si en este procedimiento en particular, le correspondía la carga de la prueba.

Conforme al análisis precedente, se trata de un procedimiento de aprobación del presupuesto ejecutado por la demandante en la gestión 2008 y, conforme con la previsión contenida en el art. 58-III del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos el concesionario debe presentar al ente regulador el presupuesto ejecutado de la gestión pasada de inversiones de capital (desagregado en inversiones incluidas en la última revisión tarifaria y en nuevas inversiones), los costos de operación base y los costos de operación asociados a las nuevas inversiones; por consiguiente, el orden y clasificación resultan claros.

A ello se añade que, siendo la prueba un medio para demostrar la exactitud de determinados hechos que en el caso, darían lugar a la aprobación del presupuesto sin recorte; es decir, obtener una declaración positiva del ente regulador, la prueba aportada debía ser presentada por YPFB TR por expreso mandato de la norma y, siendo, que en la inspección administrativa realizada el 5 y 7 de julio de 2012, conforme señala la propia demandante – brindó a la Agencia Nacional de Hidrocarburos las explicaciones para todos los ítems en general y para el ítem “deducciones IVA en particular y puso a su disposición toda la documentación original que cursa en sus archivos”, la lógica y la experiencia enseñan que tratándose de la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2008 de inversiones de capital (desagregado en inversiones incluidas en la última revisión tarifaria y en nuevas inversiones), los costos de operación base y los costos de operación asociados a las nuevas inversiones, el orden y la cronología resultan obvias, en definitiva, tampoco fue exigido por la autoridad reguladora cuando resolvió el recurso de revocatoria.

Conforme se tiene de los antecedentes administrativos y procesales, la Resolución Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 2730/2012 de 18 de octubre, señaló que la revisión de la documentación evidenció que la misma no estaba clasificada, ordenada y no presentaba de forma íntegra la documentación de registro contable de la compra de proveedores del exterior y nacionales, refiriendo que no evidenciaron la incorporación de algunos registros contables sobre los costos incurridos, asimismo no pudieron validar con la documentación la composición de los costos totales de cada AFE, y establecer las deducciones del IVA en la cuenta “activos de obras en curso”, la misma que no fue enviada por YPFB TR de forma específica y totalizada de los costos cargados en la AFE de cada proyecto.

Por lo que se considera que una información clasificada, ordenada, documentada de forma suficiente e íntegra de los procesos, coadyuvaría a su análisis y evaluación...”. Afirmación sobre la cual, la demandante no ha señalado con precisión cuál es el documento (en términos de descripción y su ubicación exacta en el legajo de documentación presentada), cuya valoración fue omitida y su relevancia para cambiar la resolución emitida.

Continuando con el análisis pormenorizado de los argumentos de la empresa demandante, se tiene que esta afirma que la Agencia Nacional de Hidrocarburos tenía el deber de producir toda la prueba que considere pertinente conforme con la previsión del art. 89-a) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo. Al respecto, se aclara que dicha norma se refiere a la recepción de pruebas en los procedimientos sancionadores, consiguientemente, es ajena al procedimiento en análisis.

La demandante, también señaló que la resolución complementaria pág. 8 de la resolución jerárquica, no es clara al especificar si corresponde la aplicación del principio de verdad material y oficiosidad en los procedimientos recursivos, ya que nada más cita el art. 59 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos que en ningún lugar reemplaza a la normativa precitada y señala que la carga de la prueba corresponde a la empresa concesionaria, sin dar cuenta que en el proceso, se vio impedida de producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos porque desconoció desde un principio la observación concreta del auditor, imposibilitando el ejercicio de su derecho a ofrecer prueba de manera eficaz, más aun cuando existió una negativa expresa de fundamentar el recorte por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Además, la indicada resolución complementaria no precisa en qué medida no es aplicable el art. 89-a) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo ni revisa el art. 27 del D.S. N° 27172, limitándose a establecer que las disposiciones del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo tienen carácter supletorio, sin desarrollar a cabalidad dicho concepto.

Sobre el punto, tenga presente la empresa demandante que la S.C. Plurinacional N° 1662/12 de 1 de octubre de 2012, considera que es “aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no

responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la norma suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal”.

A pesar de la resolución constitucional vinculante citada precedentemente, la demandante no ha señalado ni identificado cuál es la prueba que cursa en el cuaderno de antecedentes que no fue valorada por aspectos únicamente formales y que hubiera cambiado el sentido de lo resuelto en sede administrativa.

Respecto a la acusada insuficiencia relativa a no haberse precisado en qué medida no es aplicable el art. 89-a) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo ni revisado el art. 27 del D.S. N° 27172, limitándose a establecer que las disposiciones del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo tienen carácter supletorio, sin desarrollar a cabalidad dicho concepto, se tiene que conforme lo dicho precedentemente, el art. 89-a) del Decreto Supremo arriba citado, es inaplicable al caso.

Respecto al art. 27 del D.S. N° 27172, que aprobó el Reglamento de la L. N° 2341 LPA para el Sistema de Regulación Sectorial de 15 de septiembre de 2003, en las normas generales, faculta a la Agencia Nacional de Hidrocarburos disponer la producción de informes, dictámenes y toda medida de prueba que considere conveniente. Sobre el particular, se colige que tratándose de un procedimiento de aprobación del presupuesto ejecutado en la gestión 2008, presentado por la empresa demandante, no había ninguna otra prueba que se pudiera producir, más aun, cuando la actora no efectuó ninguna solicitud.

V.2. Sobre el recorte denominado “alquiler y leasing operativo de vehículos”

En este acápite de la demanda, la empresa actora, señala que la observación realizada tanto por la auditoría externa como por la Agencia Nacional de Hidrocarburos fue de orden conceptual, pues se objetaron los criterios de costo-beneficio utilizados para alquilar los vehículos de la empresa y sin embargo, se terminó observando los respaldos que acreditan dichos ítems, punto al que es aplicable el razonamiento efectuado por esta Sala Plena al analizar el punto V.1., de la presente resolución, igualmente, lo relativo a la falta de notificación con el informe final de auditoría y la ausencia del acta de inspección administrativa.

Lo mismo ocurre respecto a la afirmación relativa a que la autoridad demandada, en lugar de verificar las deficiencias de procedimiento que inciden en su derecho a la defensa, optó por determinar que la carga de la prueba corresponde al administrado aún en recursos administrativos, permitiendo que se confirme un procedimiento administrativo incongruente, pues en un inicio se debatió el análisis costo-beneficio y al final, se observaron los descargos -no requeridos- de su análisis.

V.4. Sobre los ítems denominados “seguro de personal” y “sueldos y salarios”.

YFFB TR refirió que en ambos casos se realizaron recortes estableciendo que estos derechos fueron reconocidos “voluntaria” o “potestativamente” por YPFB TR, sin tomar en cuenta que en el caso del incremento salarial de la gestión 2008 cubrió también la gestión 2007, tomando en cuenta que ambos ítems era una obligación ineludible, debido a la existencia de los DD.SS. Nos. 29586 de 2 de junio de 2008 y 29538 de 1 de mayo, en los que se protegen de manera expresa los derechos de sus trabajadores, no habiéndose contemplado dicha normativa a momento de aplicar los criterios de racionalidad y prudencia, situación que vulnera su derecho a la defensa como al debido proceso.

En la resolución jerárquica, con respecto al ítem “salarios” refiere que el D.S. N° 26116 Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos en su art. 84 en la tasa de retorno definida para la operación de transporte, están incluidos los salarios y los incrementos al mismo, evidenciándose que la empresa realizó el incremento establecido por el D.S. N° 29473 de 5 de marzo de 2008, cuyo porcentaje fue reconocido como razonable y prudente por el regulador, que sin embargo, costos o incrementos adicionales al salario fijado por la normativa, si bien pueden ser otorgados a favor de los trabajadores de la empresa, su costo no puede ser cargado a la tarifa de transporte, sin correr a cuenta del concesionario.

Dicha respuesta fue clara ante el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB TR, quien hizo referencia al incremento salarial de la gestión 2008 (memorial pág. 9 -11), confirmada de la misma forma en la resolución jerárquica; situación que no contempla los argumentos que YPFB TR ahora demanda, refiriendo que se trataría de un incremento salarial de la gestión 2007, circunstancia por la cual este tribunal no puede emitir pronunciamiento ante nuevos argumentos presentados.

Ahora con respecto al “seguro personal” la legislación nacional prevé expresamente que todo empleado que tenga carácter de dependencia debe estar afiliado a un seguro social obligatorio, en el caso, la Caja Petrolera de Salud y que si la empresa considera que la urgencia de efectuar el gasto de contratar un seguro adicional al establecido por la norma, ello responde a las políticas internas de la empresa y de ningún modo dicho gasto puede ser adicionado a la estructura de costos que define la tarifa de transporte.

En el marco planteado, YPFB TR no ha argumentado con claridad, cuál es el error en la valoración de las normas y argumentos a la hora de aplicar los criterios de racionalidad y prudencia y cómo se ha vulnerado su derecho a la defensa y el debido proceso, para que este tribunal pueda expedir pronunciamiento, concluyéndose que esta pretensión es inadmisibles por ausencia de carga argumentativa.

V.5. En relación al ítem denominado “servicios profesionales”.

Acusó la vulneración del principio de congruencia procesal, señalando que en un inicio existió un debate conceptual ante el regulador y que en la parte final del proceso, se realizó el recorte con el argumento de inexistencia de documentación de respaldo. Citando y transcribiendo la pág. 21 de la resolución recurrida, apuntó que los argumentos conceptuales vertidos a lo largo del procedimiento administrativo no fueron tratados bajo el argumento de falta de documentación que nunca antes fue requerida, desconociendo la aplicación del principio de verdad material y contraviniendo el art. 89-a) del D.S. N° 27113, porque el fundamento relativo al deber de respaldar sus afirmaciones aun cuando dichos respaldos no fueron requeridos, no obedece al principio de verdad material.

Sobre el punto, la autoridad jerárquica, al confirmar el recorte, señaló que existía una divergencia conceptual entre el regulador y la empresa, respecto a la posibilidad de terciarizar las tareas de la empresa, pues el regulador sostuvo que era posible mientras que la actora sostuvo que existía beneficio en la práctica con dicho procedimiento; sin embargo, YPFB TR, a efecto de probar su afirmación y que pudiera ser apreciada en cuanto su razonabilidad y prudencia, no aportó ninguna información sobre el particular, criterio de la autoridad jerárquica que se considera correcto en razón de haberse planteado una pretensión que debía ser demostrada.

A mayor abundamiento, el tantas veces citado principio de verdad material, involucra la aplicación de la realidad sobre la formalidad, consecuentemente, la misma debe estar plasmada en el cuaderno administrativo que acredite los extremos señalados, situación que no exime a la actora de su deber de demostrar que su criterio de contratar servicios profesionales externos era más beneficioso para la empresa.

V.6. Sobre el ítem denominado “suceso platanillos”.

La observación se halla vinculada al principio de congruencia procesal, debido a que la observación del ente regulador se amparó en el hecho de la ausencia de un seguro y cuando se rebatió dicho aspecto, la Agencia Nacional de Hidrocarburos hubiese cambiado de argumento señalando que estos gastos deberían ser asumidos por terceros, por otro lado refiere que la resolución jerárquica basó su decisión en la falta de respaldos a esos costos; por lo que refiere que se le estuviese realizando tres observaciones al mismo ítem en diferentes etapas del proceso, restringiéndose de esa forma su derecho a la doble instancia, porque en casa fase se presentó nuevo argumento.

Conforme a ello se advierte que la resolución jerárquica efectúa un análisis sobre la imposibilidad de cubrir los costos por el seguro contratados por la empresa, que sin embargo al ser montos en que se incurrió en la mitigación inferior a los que cubre el seguro, es criterio del regulador que sean cubiertos por el tercero que ocasionó el daño. Por su parte, YPFB TR afirmó la imposibilidad del municipio de correr con los costos por no contar con presupuesto para tal efecto, no obstante que se realizó un trabajo conjunto en las tareas de mitigación.

Que sin embargo evidentemente ante la eventualidad ocurrida, tal como afirmó la Resolución Jerárquica la transferencia de los costos por daños ocasionados por terceros o la tarifa de transporte no resulta racional y prudente, puesto que ante la eventualidad de ocurrencia de sucesos de esta naturaleza y la imposibilidad de cobertura por un seguro debieron ser asumidos por los responsables de los daños, que sin embargo refiere que de forma excepcional podría reconocerse luego de una respectiva evaluación por parte del regulador sobre la necesidad, oportunidad, conveniencia de esas tareas, a objeto de determinar la racionalidad y prudencia de esos gastos, situación que YPFB TR no ha demostrado en la interposición de sus recursos.

Con respecto a las tres observaciones a las que hace referencia la entidad demandante, conforme a la revisión de los antecedentes administrativos, los mismos no fueron reclamados en la interposición del recurso jerárquico, situación por la que este Tribunal no puede ingresar a su análisis, puesto que el recurso jerárquico respondió a cabalidad a los reclamos interpuestos por YPFB TR.

V.7. Sobre los “otros ítems”.

YPFB TR también señaló que en la resolución jerárquica fueron rechazados los siguientes ítems: gastos de reubicación de personal, personal temporal, cursos de idioma, capacitación, reclutamiento de personal, operaciones (insumos, mano de obra y contrato externo), mantenimiento de estaciones de bombeo y comprensión o instalaciones, comunicaciones, otros, alquiler de helicópteros y aviones, membresías patrocinadas por la empresa, otros gastos de personal, otros gastos vehículos, software, pasajes, alojamiento, conferencias y seminarios locales, seguros, otros costos de oficina, relaciones públicas/externas, Loop Sica Sica-Sekata 10” x 38 km, remplazo de barda y enmallado del perímetro de TRSA, deducciones por Grossing Up; utilizando criterios discrecionales de “racionalidad y prudencia”, situación que ha sido constantemente observada por la empresa, pero que fue ratificada por la autoridad demandada.

Al respecto, señaló que no existió una cabal interpretación del art. 92 de la Ley de Hidrocarburos que permite a los concesionarios del transporte de hidrocarburos por ductos cubrir todos sus costos operativos y, en ese entendido, al tratarse de costos operativos regulados que demanda la empresa no se encuentra motivación alguna en la resolución jerárquica que permita comprender las razones que pudieran limitar la norma citada.

En ese entendido, al carecer de motivación las resoluciones demandadas, se ha vulnerado el art. 31-c) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo en cuanto a su derecho al debido proceso en su componente de la motivación de las resoluciones porque la discrecionalidad tiene sus límites en la propia ley y esos son los principios relativos a la racionalidad y razonabilidad que debe tener el acto administrativo, situación por la que pide se dejen sin efecto esos recortes.

Así planteado el argumento, se evidencia que no fue expuesto en el recurso jerárquico planteado por la demandante (fs. 630 a 669 de la carpeta 1), motivo por el cual, no puede ser objeto de revisión en el presente proceso contencioso administrativo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa presentada por YPFB Transporte S.A., y en su mérito, firme y subsistente la R.M. R.J. 086/2013 emitida el 29 de julio, por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



260

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 19 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1604/2013 de 2 de septiembre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 22, la contestación de fs. 71 a 74; el apersonamiento e intervención de la Procuraduría General del Estado, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 79 a 81 vta., y 85 y vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la R.A. de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0524-13 de 30 de octubre, Marco Antonio Aguirre Heredia en representación de la Gerencia Graco La Paz del SIN, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1604/2013 de 2 de septiembre, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

I.1.1. Que la AGIT lesiona los derechos de la administración tributaria al anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0524/2012 de 26 de abril, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N°32-0333-2012 a objeto que detalle la documentación presentada por ENTEL S.A. con la Nota CTR/112/11 de 3 de junio de 2011, así como aquella que fue emitida y por la cual se emitió el Acta por Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 4840, además de contener todos los hechos, elementos y valoraciones que sustenten la emisión de la resolución determinativa, conforme lo previsto por el art. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 1604/2013 de 2 de septiembre viola el principio de congruencia lesionando la garantía constitucional al debido proceso y al derecho a la defensa consagrada en los arts. 115, 117-II de la C.P.E.; puesto que de la lectura del memorial mediante el cual el contribuyente formuló recurso de alzada se advirtió que el mismo únicamente solicitó a la AGIT "Emitir resolución disponiendo la revocación de la R.D. N° 17-1182-2012 de 28 de diciembre"(sic), por lo que el contribuyente en ningún momento solicitó la nulidad de la Vista de Cargo N° 32-0333-2012 ni de la R.D. N° 17-1182-2012 de 28 de diciembre y por consecuencia no se puede anular un acto convalidado por la parte afectada, y menos aun cuando esta parte ni siquiera solicitó la nulidad del mismo, hecho que también vulnera el principio de congruencia. Cita la S.C. N° 0731/10-R de 26 de julio de 2010 y el A.S. N° 613 de 16 de noviembre de 2010.

Asimismo considera vulnerados los arts. 35 y 36 de la L. N° 2341, el art. 251 del Cód. Pcto. Civ., puesto que no procede la nulidad sin norma legal, y para que exista la misma debe ser trascendente y específica, situación que en el presente no ocurre.

I.1.2. Refiere por otro lado que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1604/2013 realiza una mala interpretación de la fiscalización y las normas tributarias, determinando erradamente la nulidad de la Vista de Cargo N° 32-0333-2012, puesto que establece que la administración tributaria durante el proceso de determinación vulneró los derechos del contribuyente a un debido proceso y a formular y aportar todo tipo de pruebas que debieron ser tenidos en cuenta.

Al respecto indica que la documentación presentada por el contribuyente ENTEL S.A. mediante nota CTR/112/11 de 3 de junio de 2011, fue en la etapa de trabajo de campo, es decir en la etapa de recolección de documentación para verificar si las observaciones contenidas en la Orden de Verificación N° 0011OVI01414 de 17 de febrero de 2011 correspondían ser plasmadas como reparo o descargadas, mediante la Vista de Cargo N° 32-0333-2012.

Refiere que dicha documentación fue desechada, toda vez que no aportaba prueba al reparo ni descargaba las observaciones realizadas en la vista de cargo, situación que en ningún momento fue objetada por el contribuyente, toda vez que tenía conocimiento de qué facturas estaban siendo observadas y cuáles eran los descargos que debía presentar para que dichas observaciones sean descargadas.

Asimismo el contribuyente una vez notificado con la vista de cargo, contó con 30 días para presentar cualquier documentación que se haya revisado o no durante el trabajo de campo y que considere pertinente para levantar el reparo u observaciones realizadas, que sin embargo no lo efectuó.

Conforme a lo establecido la vista de cargo cumple con lo establecido por el art. 96.I de la L. N° 2492, señalando claramente que facturas no fueron presentadas por el contribuyente durante el trabajo de campo y por lo cual se emitió el Acta por Contravenciones vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 40840, observación G) nota fiscal no presentada como descargo a la orden de verificación. Por tanto

considera que no corresponde que se vuelva a emitir una nueva vista de cargo indicando tal situación, toda vez que la Vista de Cargo N° 32-0333-2012 contiene dicha información.

I.1.3. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1604/2013 de 2 de septiembre, sobre la extinción de la deuda por pago en cuanto al periodo fiscal agosto/2008.

II. Contestación a la demanda.

II.1. Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Respecto a los vicios de nulidad denunciados, de la revisión de antecedentes administrativos se evidenció que el 3 de junio de 2011 ante la notificación con la Orden de Verificación N° 0011OVI01414 ENTEL SA presentó la Nota CTR/112/11 en la cual refiere la presentación de fotocopias legalizadas de los documentos originales solicitados mediante el Form. 7520 en su pág. 6; si bien no cursa detalle de la misma, no obstante, en el cargo de recepción la administración tributaria registró la recepción de un total de 717 fs.

Posteriormente, la administración tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Proceso de Determinación N° 40840, registrando el incumplimiento de la presentación de la documentación solicitada en la Orden de Verificación N° 0011OVI01414.

Continuando refiere, que se advierte que en virtud de lo previsto en el art. 169 de la L. N° 2492, la administración tributaria señaló en el num. 4 del Cuadro de Subconceptos y Fundamentos legales de los cargos, de la Vista de Cargo N° 32-0333-2012, que "El contribuyente no presentó toda la documentación solicitada por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos según observación G) expuesta en el detalle de notas fiscales observadas de la presente vista de cargo".

De lo que refiere que en la etapa administrativa ENTEL SA presentó parcialmente la documentación requerida por la administración tributaria mediante la Orden de Verificación N° 0011OVI01414; y si bien ni el contribuyente, ni la administración tributaria detallaron cual fue la documentación que hubiera sido presentada juntamente a la nota CTR/112/11, según la vista de cargo, la documentación no presentada que motivó la emisión del Acta N° 40840, estuvo referida exclusivamente al grupo de facturas con la observación G).

Conforme a ello, siendo que no existe otra acta por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de determinación, se entendería que para las otras facturas observadas por la administración tributaria ENTEL S.A. habría presentado toda la documentación requerida; sin embargo, de la revisión de antecedentes, simplemente cursa la fotocopia de la factura, libro de compras y las impresiones de reportes de sistema emitidos por la administración tributaria no constando mayor documentación, siendo que recién en etapa de descargos se adicionó las Certificaciones de algunos proveedores y algunas impresiones de registros internos de ENTEL SA, aspecto que no permite establecer con certeza si la administración tributaria incluyó en su expediente administrativo toda la documentación presentada por ENTEL SA con la nota CTR/112/11.

En ese sentido, hace notar que los antecedentes administrativos remitidos por la administración tributaria está formado por un total de 893 fs. de las cuales las primeras treinta hojas se refieren a la orden de verificación, sus diligencias de notificación y las solicitudes de ampliación de plazo presentados por ENTEL SA, incluyendo la Nota CTR/112/11; posteriormente cursan las actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de determinación elaboradas por la administración tributaria a continuación cursan fotocopias de las facturas, libros de compras, reportes de sistema impresos por el fiscalizador para cada factura presentada y papeles de trabajo; de fs. 716-744 cursan declaraciones juradas impresas de sistema por la administración tributaria luego se encuentra el Informe N° 2744/2012 de fs. 745-759; la vista de cargo y sus notificaciones cursan de fs. 760-774, lo que denota que no fueron las 717 fs., reclamadas por ENTEL S.A. no fueron adjuntadas a los antecedentes administrativos.

Consiguientemente, refiere que es evidente que la administración tributaria durante la tramitación del proceso de determinación, vulneró los derechos del contribuyente a un debido proceso y a formular y aportar, todo tipo de pruebas que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución, contemplados en los arts. 115-II de la C.P.E., y 68 nums. 6 y 7 de la L. N° 2492, habiéndose colocado al sujeto pasivo en situación de indefensión al no haber remitido a la ARIT toda la documentación presentada por ENTEL S.A. adjuntado a su nota CTR/112/11, en virtud de lo previsto por el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable por disposición del art. 74-1 de la L. N° 2492, por lo que se dispuso anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la administración tributaria emita una nueva vista de cargo que detalle y en caso de corresponder valore la documentación presentada por ENTEL SA con la Nota CTR/112/11 de 3 de junio de 2011, así como aquella que fue omitida y por la cual se emitió el Acta de Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 40840; además de contener todos los hechos, elementos y valoraciones que sustenten la emisión de la resolución determinativa, conforme lo previsto por los arts. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 26 de abril de 2011, notificó mediante cédula al contribuyente Empresa Nacional de Telecomunicaciones SA., con el Form. 7520 correspondiente a la Orden de Verificación N° 0011OVI01414, modalidad "operativo específico crédito fiscal", a objeto de revisar los hechos y/o elementos correspondientes al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detalla en anexo adjunto; por los periodos

fiscales enero, marzo, abril, mayo, julio y noviembre 2008; solicitando la presentación de la documentación en original, emplazando a presentar la documentación requerida en el término perentorio de cinco (5) días hábiles a partir de notificada la orden.

ENTEL S.A., mediante carta de 4 y 30 de mayo de 2011, solicitó a la Gerencia Graco La Paz prórroga para la presentación de los documentos; la que fue aceptada mediante Auto 25-0052-11 de 6 de mayo de 2011 y Auto 25-0091-11 de 31 de mayo de 2011. El 3 de junio de 2011, según Nota CTR/112/11, ENTEL SA entregó fotocopias legalizadas de la documentación solicitada en la orden de verificación adjuntando 717 fs.

El informe Cite: SIN/GGLPZ/DF/INF/SVI/2744/2012 de 1 de noviembre, establece, que efectuada la revisión de las facturas presentadas por ENTEL S.A., de los periodos enero, marzo, abril, mayo, julio y noviembre de la gestión 2008, presentan observaciones según lo citado en el num. III del presente informe, no correspondiendo el registró ni apropiación del crédito fiscal por el contribuyente; verificando la contravención a lo establecido en el art. 8 de la L. N° 843, num. 41 de la RND 10-0016-07, existiendo apropiación indebida del crédito fiscal.

La Gerencia Graco La Paz, el 1 de noviembre de 2012, emitió la Vista de Cargo N° 32-0333-2012, estableciendo contra ENTEL SA, una obligación tributaria de 293.706.-UFV's importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción conducta 100% y multas por incumplimiento a deberes formales. ENTEL SA, mediante memorial de 16 de diciembre de 2012, presentó descargos a la vista de cargo, consistentes en 69 fs. de respaldo documentario a las observaciones efectuadas por el SIN.

Evaluados los descargos presentados por el contribuyente, el 28 de diciembre de 2012, la Gerencia Graco La Paz del SIN, emitió la R.D. N° 17-1182-2012, intimando al contribuyente para que en los términos establecidos por ley, deposite 179.491.-UFV's por concepto de IVA, que incluye el impuesto determinado más intereses y sanción por omisión de pago, de los periodos fiscales enero, marzo, abril, mayo, julio y noviembre 2008. Acto notificado el 31 de diciembre de 2012.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0524/2013 de 26 de abril, misma que confirma la R.D. N° 17-1182-12 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Empresa Nacional de Telecomunicaciones SA (ENTEL SA); consecuentemente, se mantiene firme y subsistente el importe de 179.491.-UFV's por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA), que incluye el impuesto omitido más intereses y sanción por omisión de pago, de los periodos fiscales enero, marzo, abril, mayo, julio y noviembre 2008.

Ante éste hecho; ENTEL SA. interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1604/2013 de 2 de septiembre, pronunciada por la AGIT, que resuelve anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0524/2013 de 26 de abril, dictada por la ARIT La Paz, dentro del recurso de alzada interpuesto por ENTEL, consiguientemente con reposición hasta el vicio más antiguo, hasta que la administración tributaria emita una nueva vista de cargo, que detalle la documentación presentada por ENTEL SA con la Nota CTR/112/11 de 3 de junio de 2011, así como aquella que fue omitida y por la cual se emitió el Acta de Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 40840, además de contener todos los hechos, elementos y valoraciones que sustenten la emisión de la resolución determinativa, conforme lo previsto por los arts. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310.

Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

V. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la AGIT vulneró el derecho al debido proceso, derecho a la defensa y a la congruencia al haber anulado hasta la vista de cargo, cuando la misma no fue solicitada por el contribuyente

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, a objeto de determinar si la AGIT vulneró el derecho al debido proceso, derecho a la defensa y a la congruencia al haber anulado hasta la vista de cargo, cuando la misma no fue solicitada por el contribuyente, debemos establecer la protección que conllevan estos derechos y si los mismos conforme la revisión de antecedentes se encuentran vulnerados.

El derecho al debido proceso configura una triple dimensión, como un principio, una garantía y un derecho fundamental, en los arts. 115, 119 y 13, que la jurisprudencia precisó de la siguiente manera: "Como instituto jurídico y mecanismo de protección dentro de un proceso administrativo o judicial, garantiza un trámite justo, exento de posibles abusos originados en actuaciones u omisiones procesales o en decisiones que diriman determinada situación jurídica o administrativa. Constituye un instrumento de sujeción a las normas prescritas en el ordenamiento jurídico y en el medio de protección de otros derechos contenidos en la economía procesal..." (S.C. N° 0674/2011-R de 16 de mayo).

Con respecto al derecho a la defensa, considerado uno de los componentes esenciales de la garantía jurisdiccional del debido proceso, que se hace efectivo en juicio, según dispone el art. 8-d, e y f, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica y los art. 115-II y 119-II de la C.P.E., que la S.C. N° 0674/2011-R, se puede entender como la potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le

franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.

Con respecto al principio de congruencia, el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), en su S.C. Plurinacional N° 2016/2010-R de 9 de noviembre, señaló: "(...) uno de los elementos del debido proceso es la congruencia en virtud de la cual la autoridad jurisdiccional o administrativa, en su fallo, debe asegurar la estricta correspondencia entre lo peticionado y probado por las partes; en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, (...) y, b) Por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el curso de la causa. (...)".

En este contexto se observa que en el caso de autos, el recurso jerárquico interpuesto por el sujeto pasivo, reclama la falta de remisión de la documentación presentada ante el SIN durante el proceso de verificación, para la tramitación del recurso de alzada lo que le motivo a presentar prueba de reciente obtención en el jerárquico.

Situación por la que la AGIT efectuó la revisión de la documental presentada por el contribuyente ante el SIN, consistente 717 fs., referente a: facturas, comprobantes contables y cuadros de compensaciones, de las cuales 267 fs., corresponden a la muestra de las facturas y la diferencia de 450 estaban relacionadas a medios fehacientes de pago, las que fueron entregados al fiscalizador de acuerdo a nota CTR/112/11 de 3 de junio de 2011.

Al respecto el contribuyente refirió que en forma previa a la emisión de la R.D. N° 17-1182-2012 se hizo constar que "no había presentado varias pruebas relacionadas a la fiscalización debido a que se aguardaba las certificaciones de algunos proveedores que se encontraban en lugares alejados del país o en algunos casos habían dejado sus actividades comerciales, extremos que constan en la propia resolución determinativa, por lo que resulta plenamente viable su ofrecimiento en calidad de pruebas de reciente obtención...".

Al respecto el SIN refirió en la Vista de Cargo N° 32-0333-2012 que el contribuyente no presentó toda la documentación solicitada durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, según observación G); situación por la cual interpretó la AGIT que sólo con respecto al grupo de facturas con la observación G) motivo la emisión del Acta N° 40840 y no así con respecto a las demás facturas. Entendimiento al que se llega por la falta de un registro a detalle de cuál fue la documentación presentada por el contribuyente mediante Nota CTR/112/11 y que de igual forma no permite verificar si evidentemente la administración tributaria remitió la documentación de forma completa a la ARIT La Paz.

Dicha situación denota que la administración tributaria durante la tramitación del proceso de determinación vulneró los derechos del contribuyente a un debido proceso y a que las pruebas aportadas de su parte sean tomadas en cuenta por los órganos competentes al momento de emitir su fallo, situación garantizada por los arts. 115-II de la C.P.E., 68-6 y 7 de la L. N° 2492, provocando con ello la indefensión de ENTEL SA al no tenerse demostrado qué documental ofreció el contribuyente en fase administrativa y si evidentemente la totalidad de ella no fue remitida a alzada para su verificación.

Por lo que es aplicable al presente caso la nulidad dispuesta en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1604/2013 de 2 de septiembre puesto que conforme al art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, refiere que: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas".

En ese entendido al advertirse el incumplimiento del art. 96 de la L. N° 2492 y art. 18 del D.S. N° 27310 por la administración tributaria puesto que la vista de cargo no expuso de manera sustentada sobre que pruebas fundó su resolución, lo que afecta a la fundamentación de dicho acto; y que deviene en la anulabilidad conforme establece el art. 36-II de la L. N° 2341, aplicable en materia tributaria por mandato del num. 1, art. 74, de la L. N° 2492, correspondiendo como se dispuso en la resolución jerárquica anular la vista de cargo, a efectos que la administración tributaria emita una nueva vista de cargo que exponga los hechos elementos y valoraciones que sustente su emisión.

No obstante de todo lo inferido, habiendo este alto tribunal asumido un entendimiento con respecto a los procesos en los que es parte ENTEL S.A. Nacionalizada, a quien se le libera de la obligación tributaria hasta antes del 1 de mayo de 2008 (Testimonio N° 145/2010 punto 6.8), donde se inició el proceso de nacionalización conforme se encuentra establecido en los DD.SS. Nos. 29544 de 01 de mayo de 2008 y 692 de 03 de noviembre de 2010, y el Protocolo Notarial de la Escritura Pública N° 145/2010 del Contrato Transaccional de Reconocimiento de Derechos y Liberación General y Recíproca de Obligaciones; por lo que al comprender el presente proceso a periodos antes y después de dicha nacionalización, la administración tributaria debe tomar en cuenta a momento de emitir una nueva vista de cargo lo establecido en las Sentencias Nos. 360/2014 de 16 de diciembre, 372/2014 de 16 de diciembre, 50/2015 de 10 de marzo, 578/2015 de 07 de diciembre, emitidas por la Sala Plena de este tribunal.

V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria en atención a lo fundamentado precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 19 vta., de obrados, interpuesta por la Gerencia Graco La

Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1604/2013 de 2 de septiembre, emitida por la AGIT.

No suscriben las magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



261

**Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 27 a 31 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1586/2013 de 27 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 33, la contestación de fs. 53 a 56, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 66-67vta., y 71-72, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera manifiesta, que como resultado del control diferido inmediato efectuado a la Declaración Única de Importación 2011/734/C-3245 de 12 de diciembre de 2011, emitió el Acta de Intervención Contravencional (AIC) AN-UFIZR-AI-028/2012 de 28 de marzo y posteriormente la Resolución Sancionatoria en Contrabando (RSC) AN-ULEZR-RS-0134/2012 de 10 de septiembre, en contra de la empresa TUMPAR Ltda., la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) TAMENGO y la concesionaria de Zona Franca ZOFRAMAQ; estableciendo que los referidos sujetos pasivos adecuaron su conducta al ilícito aduanero de contrabando previsto y sancionado en el art. 181-b) y parág. II de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB); ya que realizado el aforo físico de la mercadería importada, se evidenció la existencia de 63 unidades de tambores tipo BETUFLEX 60/85 y 93 unidades de tambores tipo BETUPEN PLUS, y en el examen documental se observó que la DUI y su documentación soporte, solo amparan el legal ingreso a territorio nacional de los tambores de BETUPEN PLUS.

Continúa indicando que contra la RSC, los sujetos pasivos, interpusieron recurso de alzada, cuyo trámite concluyó con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0460/2013, que resolvió revocar parcialmente la RSC, excluyendo de responsabilidad a ZOFRAMAQ. Ante esta situación, interpusieron recurso jerárquico, emitiéndose en esta instancia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1586/2013 de 27 de agosto, que resolvió anular la resolución de recurso de alzada, y en consecuencia anular obrados hasta el AIC inclusive.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Del error de interpretación de la normativa tributaria aduanera de la AGIT.

Sostiene que la AGIT no consideró que el AIC AN-UFIZR-AI-028/2012 nació a la vida jurídica como producto del CDI efectuado a la DUI C-3245, esto es, de forma posterior al levante, en mérito a que se evidenció la existencia de 63 unidades de tambores tipo BETUFLEX 60/85 sin documentación que respalde su legal ingreso al país, actuación realizada por la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Santa Cruz al amparo de los arts. 21,66 y 100 de la L. N° 2492 CTB, art. 48 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano art. 3 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas art. 296 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas, y de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 que aprueba el "Procedimiento para el control diferido", encontrándose el argumento de la AGIT fuera de contexto legal, cuando señala que se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, porque consideró que debió cumplirse el procedimiento dispuesto en los sub nums. 1.5 y 1.6 del num. 1, literal B del "Procedimiento para régimen especial de Zonas Francas" aprobado mediante Resolución de Directorio N° 01-002-10, puesto que una vez presentada la DUI, se presume que se han cumplido con todas las formalidades que ameritan al despacho aduanero, siendo este documento una declaración jurada, por cuya exactitud y veracidad, son responsables tanto la

ADA como el importador, debiendo consignar datos completos, correctos y exactos, conforme lo establecen los arts. 74 y 75 de la L. N° 1990 L.G.A., y el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas

Señala además, que la AGIT en su errónea interpretación pretende retrotraer las actuaciones hasta el momento de la descarga y recepción de la mercancía, cuando ésta función corresponde exclusivamente al concesionario de zona franca, en la cual la administración aduanera no interviene sino hasta la presentación de la declaración de mercancías para el correspondiente despacho aduanero, tal como lo establece la misma Resolución de Directorio N° 01-002-10, siendo en este caso, responsabilidad del concesionario el advertir e informar las diferencias entre lo recepcionado y lo manifestado en la documentación soporte que presentó el importador, aspecto que fue omitido por ZOFRAMAQ faltando a sus deberes formales, y siendo este el motivo por el cual se lo sindicó como co-autor y cómplice del ilícito, pues su omisión hace que se configuren los medios idóneos para la realización del contrabando, conforme lo previsto en el art. 181-b y parág. II de la L. N° 2492 CTB. Además que con su resolución la AGIT, procura anular la acción típica, antijurídica y culpable que perfecciona el ilícito por el cual se está procesando a los sujetos pasivos, lo cual no tendría lógica jurídica.

De la vulneración al derecho y garantía constitucional del debido proceso en su elemento de congruencia y el derecho a la defensa.

Tras exponer conceptos doctrinales y jurisprudenciales sobre la congruencia, señaló que la AGIT vulneró su derecho al debido proceso, precisamente en su elemento congruencia, debido a que la resolución jerárquica se sustenta en cuestiones no planteadas por el recurrente, pues el sujeto pasivo en ningún momento invocó como agravio sufrido la falta al debido proceso y a la defensa por no proseguirse conforme lo establecido en la Resolución de Directorio N° 01-002-10, y tampoco realizó observaciones al AIC, en consecuencia, al no haber sido objeto de controversia no fue puesto en conocimiento de las partes para que la administración aduanera pueda pronunciarse al respecto, vulnerándose el derecho inviolable a la defensa.

Asimismo, señala que las atribuciones de la AGIT para dictar sus resoluciones están debidamente delimitadas por el art. 211 parág. I de la L. N° 2492 CTB, cuando dispone que la resolución dictada deberá contener la decisión expresa, positiva y precisa sobre las cuestiones planteadas, extremo vulnerado e incumplido por la AGIT al sustentar su fallo sobre cuestiones que no fueron planteadas por el recurrente, situación que lesiona su derecho a la defensa y al debido proceso señalados en los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., restringiendo además su facultad de imponer la sanción correspondiente al evidenciar la configuración del ilícito aduanero de contrabando.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1586/2013 de 13 de agosto y en consecuencia se deje sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0460/2013 de 3 de junio, declarándose firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR- RS 0134/2012 de 10 de septiembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 31 de julio de 2014, cursante de fs. 53 a 56, señalando lo siguiente:

Que en este caso debe tomarse en cuenta que el MIC/DTA describe mercancía distinta a la efectivamente recepcionada por ZOFRAMAQ SA, pues si bien ambas coinciden en que se trata de 156 turriles metálicos de procedencia Brasileña, existe diferencia respecto al contenido de los mismos, ya que 93 turriles contienen BETUPEN PLUS y los restantes 63 contienen BETUFLEX 60/85; al respecto el D.S. N° 470 de 7 de abril de 2010, establece en su art. 22-g), que el concesionario de Zona Franca tiene como obligación informar de manera inmediata a la administración aduanera las diferencias advertidas entre el manifiesto de carga y las mercancías efectivamente recibidas.

Transcribe el procedimiento descrito en la Resolución de Directorio N° 01-002-10, para los casos en que el concesionario de zona franca advierte diferencias entre la mercadería manifestada y la recepcionada, señalando posteriormente que en este caso no se dio cumplimiento al mismo, y afirmando que existe demostración de que el concesionario de zona franca ante las diferencias detectadas, hubiera dado aviso a la administración aduanera y remitido la documentación correspondiente al transportador, con la finalidad de que proceda a la evaluación de las diferencias en la recepción de la carga, en cuya instancia correspondía la presentación de descargos, considerando además que existe la posibilidad de la ampliación de plazo para la presentación de descargos, consecuentemente, corresponde que este procedimiento sea cumplido, previamente a la calificación por la administración aduanera de una conducta contraventora sancionable como la de contrabando contravencional prevista en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 CTB, concluyendo que al existir un vicio de anulabilidad se causó indefensión y vulneró el debido proceso del sujeto pasivo en el AIC.

Sobre la supuesta vulneración al derecho y garantía del debido proceso en su elemento congruencia y del derecho a la defensa, aclara que no le corresponde dar respuesta a estos puntos, debido a que no fueron impugnados en el recurso jerárquico por la administración aduanera, por lo que en estricta observancia del principio de congruencia, no cabe considerar los mismos por ser impertinentes e inoportunos.

Citando las S.C. N° 824/2012 de 20 de agosto, indica que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada, concluyendo que la demanda carece de sustento jurídico, siendo evidente no existe agravio ni lesión de derechos causado por la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1586/2013 de 27 de agosto, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 12 de diciembre de 2012, la ADA TAMENGO por encargo de su comitente TUMPAR Ltda., registró y validó la DUI C-3245, que ampara la importación de 156 tambores conteniendo Cemento Asfáltico Betupen Plus/ Betuflex; operación respaldada con la factura comercial número SAO 262/10 de 1 de octubre de 2010, emitida por Ipiranga Asfaltos SA, que consigna como mercancía sólo BETUPEN PLUS.

III.2. La Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Santa Cruz emitió nota de 13 de diciembre de 2011, comunicando a la ADA TAMENGO, a TUMPAR Ltda., y a Zona Franca Comercial e Industrial ZOFRAMAQ, que la DUI 2011/734/C-3245 fue seleccionada para control diferido inmediato, solicitando la entrega de los documentos de respaldo.

III.3. En mérito al informe de control diferido AN-UFIZR-IN 290/2012, la administración aduanera emitió y notificó el AIC AN-UFIZR-AI-028/2012 de 28 de marzo, en contra de la empresa TUMPAR Ltda., la ADA TAMENGO SRL y el concesionario de Zona Franca Comercial e Industrial Maquiladora Puerto Suarez ZOFRAMAQ, comunicándoles que como resultado del CDI se presume que han incurrido en la comisión del ilícito de contrabando contravencional, y otorgando a los sujetos pasivos el plazo de 3 días para la presentación de descargos.

V.4. Evaluados los descargos presentados mediante Informe AN-UFIZR-IN N° 408/2012, se ratificó la observación efectuada en el AIC, consiguientemente, la administración aduanera emitió la RSC AN-ULEZR-RS-0134/2012 de 10 de septiembre, declarando probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando en contra de los sujetos pasivos.

Ante este hecho los sujetos pasivos interpusieron recurso de alzada, cuyo trámite concluyó con la Resolución ARIT-SCZ/RA 0460/2013 de 3 de junio, que dispuso revocar parcialmente la resolución sancionatoria, excluyendo de responsabilidad en el presente caso a ZOFRAMAQ. Contra esa determinación, Willan Elvio Castillo Morales, en representación de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, y Carlos Alberto Paz en representación de la empresa TUMPAR LTDA., interpusieron Recurso Jerárquico, mismos que fueron acumulados y resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1586/2013 de 27 de agosto, que anuló la resolución de alzada, disponiendo en consecuencia anular obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, toda vez que al existir diferencias entre la mercancía recepcionada en zona franca y la información consignada en el MIC/DTA, de forma previa a calificar la conducta de los sujetos pasivos, debe darse cumplimiento al procedimiento establecido en la Resolución de Directorio N° 01-002-10.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la AGIT vulneró el debido proceso, en su elemento congruencia, al emitir un fallo fundado en cuestiones no planteadas por los recurrentes. 2) Si la AGIT interpretó de forma incorrecta la normativa aduanera que regula el procedimiento de Control Diferido, al disponer la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, instruyendo además que se cumpla el procedimiento establecido en la Resolución de Directorio N° 01-002-2010.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. El art. 211 de la L. N° 2492 CTB, en su parág. I, señala: "I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas".

Por su parte, el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), en su S.C. Plurinacional N° 2016/2010-R de 9 de noviembre, señaló: "(...) uno de los elementos del debido proceso es la congruencia en virtud de la cual la autoridad jurisdiccional o administrativa, en su fallo, debe asegurar la estricta correspondencia entre lo peticionado y probado por las partes; en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, (...) y, b) por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el curso de la causa (...).

En este contexto, se observa que en el caso de autos, el recurso jerárquico interpuesto por el sujeto pasivo, reclamó: 1) La incorrecta interpretación de la normativa aduanera para establecer la comisión de contrabando contravencional; y 2) Vulneración al Principio Non Bis in Idem.

Al respecto, se observa que en el punto IV.3.1 de la resolución de recurso jerárquico, la AGIT identificó correctamente, el primer agravio expuesto por el sujeto pasivo, sin embargo, en el análisis realizado, incongruentemente estableció la existencia de vicios de nulidad sobre actuaciones desarrolladas en forma previa al control diferido inmediato, y que son incluso anteriores al despacho aduanero o validación de la DUI, pues tras citar al D.S. N° 470 y la Resolución de Directorio N° 01-002-10, determinó que ZOFRAMAQ al incumplir su deber de informar a la administración aduanera sobre las diferencias advertidas entre la mercadería manifestada y aquella efectivamente recibida, generó indefensión al sujeto pasivo y vulneración al debido proceso.

De lo expuesto, es evidente que la AGIT se manifestó sobre una situación no reclamada por el recurrente, ya que el sujeto pasivo en ningún momento denunció la vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa por inobservancia del procedimiento establecido en la Resolución de Directorio N° 01-002-10, más al contrario, fundamentó sus impugnaciones en el hecho de que el parte de recepción emitido por

ZOFRAMAQ, contempla las diferencias advertidas entre la mercadería arribada y la manifestada, citando esta documental con la finalidad de demostrar que de buena fe procedió a la corrección de la mercadería descrita en el MIC al momento de elaborar la DUI, y reclamando en consecuencia la incorrecta interpretación de las normas aduaneras para la calificación de su conducta como contrabando; evidenciándose, en este caso incongruencia aditiva, por cuanto el tribunal de segunda instancia se pronunció sobre aspectos que no fueron reclamados, fundando en estos su resolución anulatoria.

Ahora bien, la AGIT en su resolución jerárquica argumenta que: "(...)no existe evidencia de que el concesionario de zona franca ante las diferencias entre la mercancía efectivamente recepcionada y la consignada en la manifiesto internacional de carga hubiera dado aviso a la administración aduanera; ante dicha situación hubiera remitido a la referida administración la documentación correspondiente al transportador, con la finalidad de que se proceda a la evaluación por la administración aduanera de las diferencias en la recepción de carga, en cuya instancia correspondía la presentación de descargos, sobre todo considerando que el mencionado procedimiento prevé la posibilidad de la ampliación de plazo para la presentación de descargos...", por lo que dispuso anular obrados hasta el AIC, instruyendo a la administración aduanera dar cumplimiento al procedimiento establecido en la Resolución de Directorio N° 01-002-10; sobre este aspecto es importante señalar que la AGIT en sus conclusiones y parte resolutive no se ha percatado que la referida Resolución de Directorio N° aprueba el "Procedimiento para zona franca...", cuyo objeto es regular el ingreso, estadía y salida de las mercancías a zona franca, la cual se constituye en una etapa anterior al despacho aduanero. Contrariamente, el CDI que dio origen al AIC, se efectúa a la conclusión del despacho aduanero, esto es, cuando ya la importación se encuentra consolidada a través de la DUI; por lo que la resolución jerárquica resulta también incongruente en su parte resolutive, ya que dispone la nulidad de obrados hasta el AIC, sin referirse a lo que sucederá con el CDI, pero además instruye a la administración aduanera dar cumplimiento al procedimiento establecido en la Resolución de Directorio N° 01-002-10, lo que implicaría retrotraer las actuaciones hasta el momento en el que el concesionario de zona franca recepcionó la mercancía sujeta a control, invalidando el despacho aduanero y la propia DUI en cuestión, en perjuicio del importador, debido a que el alegado vicio de nulidad, no se encontraría inmerso en las actuaciones que la AGIT pretende anular (AIC y RS), sino en un procedimiento anterior, que como se tiene señalado precedentemente, no es objeto del presente litigio al no haber sido reclamado por el recurrente.

Conforme lo expuesto, se ha evidenciado la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia, por haberse pronunciado la AGIT sobre cuestiones no planteadas por el recurrente en sus recurso jerárquico, advirtiéndose además incongruencia en lo dispuesto en su parte resolutive, incumpliendo lo dispuesto por el art. 211-I de la L. N° 2492 CTB, por lo que conforme lo previsto en el art. 36-I de la L. N° 2341 Ley del Procedimiento Administrativo que a su vez señala: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior."; y en vista de que la AGIT no se ha pronunciado sobre los agravios efectivamente denunciados por el sujeto pasivo y la administración aduanera corresponde otorgar la razón al demandante y anular la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1586/2013, debiendo emitir la autoridad demandada, nueva resolución pronunciándose de forma precisa sobre las cuestiones reclamadas por el sujeto pasivo y la administración aduanera.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución ahora impugnada, no cumplió con la normativa administrativa legal citada, habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde anular la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1586/2013 de 27 de agosto, debiendo emitirse una nueva resolución en la que se pronuncie sobre las cuestiones reclamadas por el sujeto pasivo y la administración aduanera

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 27 a 31, consiguientemente, se anula la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1586/2013 de 27 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, debiendo emitirse nueva resolución de recurso jerárquico en la que se pronuncie de forma precisa sobre las cuestiones reclamadas por los recurrentes.

No suscriben las magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



262

**Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner de la Aduana Nacional de Bolivia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 22 a 25, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1611/2013 de 3 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 27, la contestación de fs. 31 a 34 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 73-74 vta., y 77-78, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

En mérito a la Memorándum Cite N° 0834/2013 de 13 de mayo, Rosángela Saucedo Torrano, en representación legal de Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner de la ANB, mediante memorial de fs. 22 a 25, se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1611/2013 de 3 de septiembre, con el que fue notificado el 10 de septiembre del mismo año, como efecto del recurso de alzada que interpuso la contribuyente Pura María Campos Rojas en contra de la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 01/2013 de 31 de enero, por lo que haciendo una relación de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, expresa que:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que la Administración de Aduana Zona Franca Winner de la ANB, emitió Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 01/2013 de 31 de enero, resolviendo declarar probada la comisión de la contravención de contrabando contra Pura María Campos Rojas, debido a que la administración aduanera el 14 de diciembre de 2012, procedió a realizar inspección no habitual en la playa de vehículos de la Zona Franca Industrial Winner, en la que evidenció que el vehículo marca Ford con chasis N° 1FAHP3K21CL290563, estaba siendo reparado clandestinamente en un lugar no autorizado para el efecto, constatando que el vehículo presentaba fallas mecánicas considerables, por lo que la administración aduanera consideró que el motorizado ingresó a Zona Franca en estado siniestrado y, por ello, prohibida su importación conforme al D.S. N° 28963.

En esta base, Pura María Campos Rojas interpuso recurso de alzada y fue resuelto por la Resolución ARIT-SCZ/RA 0452/2013 de 3 de junio, revocando totalmente la resolución sancionatoria, cuya decisión fue confirmada por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1611/2013 de 3 de septiembre.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apreciación incorrecta de las pruebas y errónea interpretación de la normativa tributaria.- Acusa que la afirmación de la AGIT; "...que la administración aduanera no demostró ni fundamentó que el vehículo estaba siniestrado", no es verdad, por el contrario afirma que demostró con elementos objetivos que el vehículo ingresó a la Zona Franca Winner en estado siniestrado, para el efecto hizo la siguiente fundamentación:

Que producto de un control no habitual realizada a las instalaciones de la Zona Franca Industrial Winner, se encontró a tres mecánicos intentando reparar el vehículo, evidenciando que no estaban autorizados por la Aduana Nacional para realizar esos trabajos, habiendo infringido el art. 14 del D.S. N° 28963, tomando en cuenta que es necesario un usuario taller habilitado para realizar operaciones en Zona Franca y que la Administración de Aduana de Zona Franca Industrial sólo acepta despachos aduaneros.

Manifiesta que la Gerencia de Operaciones de Zona Franca Winner, el 20 de diciembre de 2012, hizo conocer a la administración aduanera sobre la llegada del vehículo, informando que arribó en un contenedor cerrado junto a una pala cargadora, que al momento de la desestiba la parte inferior del motorizado sufrió un golpe, dañándose su cremallera; indica que sin embargo, el control no habitual se realizó el 14 de diciembre de 2012, o sea, hasta esa fecha el concesionario no había observado ninguna situación irregular.

Asimismo, refiere que conforme al Acta de Inspección Ocular de 14 de diciembre de 2012, se evidenció que el repuesto (cremallera) llegó desde origen dentro del vehículo, afirmación que lo sostiene en el hecho de que dicho repuesto fue observado durante la inspección, además, indica que no existe evidencia de que el repuesto ingresó a la Zona Franca al amparo de algún documento legal. Con esa base, afirma que el vehículo en origen fue comprado conociendo el daño que afectaba su normal funcionamiento, por ello adicionalmente compró la cremallera y al arribo a la Zona Franca pretendió arreglarlo eludiendo los controles de la administración aduanera sobre todo infringiendo la normativa tributaria al caso.

Continuó manifestando, que si el daño se hubiera efectuado durante la desestiba, no tenía la necesidad de ingresar herramientas y demás accesorios para reparar los daños del vehículo, porque la responsabilidad de lo supuestamente ocurrido era de la Zona Franca, debió esta comunicar inmediatamente de lo ocurrido a la administración aduanera y por su cuenta proceder a la reparación del daño causado durante la desestiba. Con referencia a la carta Cite: ZWN-OPC-166/2012 de 20 de diciembre, emitida por la Zona Franca; manifiesta que fue notificada a la administración aduanera con posterioridad a la realización de la inspección ocular, por lo que considera que dicha carta no debe ser considerada.

Finalmente, afirma que observó en el internet los antecedentes del vehículo por número de chasis y constató que fue comprado (remate por internet) en los Estados Unidos por BURNER Auto de Santa Cruz Bolivia, con el daño de la cremallera, situación que contradice la afirmación del sujeto pasivo, quien señala que el daño se hubiera efectuado durante la desestiba. Asimismo, ratifica que en el acta de inspección ocular se estableció que el vehículo no funcionaba, cuya acta fue firmada por funcionarios de la concesionaria del depósito y así como por los funcionarios aduaneros, por lo que se estableció que se trataba de un vehículo siniestrado conforme establece el art. 2 del D.S. N° 29836, que modificó el inc. w) del art. 3 del anexo del D.S. N° 28963, constituyéndose en mercadería prohibida de importación, adecuándose la conducta del sujeto pasivo al contrabando contravencional previsto en el art. 181-II-f) de la L. N° 2492 del Código Tributario boliviano.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la resolución impugnada así como la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 01/2013 de 31 de enero.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, cursante de fs. 31 a 34 vta., señalando lo siguiente:

II.1. Manifiesta la AGIT, que la administración aduanera afirmó que el vehículo es siniestrado en mérito a los siguientes puntos: a) Encontraron 3 mecánicos no autorizados que pretendían arreglar el vehículo; b) El 14 de diciembre de 2012, efectuaron un control no habitual donde detectaron irregularidades y que mérito del mismo el 20 de diciembre de 2012, la Zona Franca Winner les hizo conocer que el vehículo llegó en un contenedor cerrado junto con una pala cargadora y que al momento de la desestiba la parte inferior del vehículo sufrió un golpe dañándose la cremallera; c) El importador compró en origen conociendo el daño una cremallera y pretendió arreglar dicho daño en Zona Franca; d) Si el daño fue efectuado en la desestiba, el importador no tenía la necesidad de solicitar ingreso de herramientas y accesorios, ya que la responsabilidad era del Concesionario; e) Del internet pudo evidenciar que el vehículo fue comprado en los Estados Unidos con el daño de la cremallera; y, f) El acta de inspección ocular, establecía que es un "vehículo que no anda por sus propios medios". Con esta base la autoridad demandada, afirma que la administración aduanera respecto a los incs. c), d), e) y f), no los expuso al momento de la interposición del recurso jerárquico, por lo que considera que no corresponde la consideración de dichos puntos.

Haciendo una transcripción de los fundamentos expresados en los puntos x, xi, xii, y xiii de la resolución impugnada, expresa que evidenció que los documentos de embarque, inventarios del vehículo y planilla de recepción, no refieren a que se trate de un vehículo siniestrado, por lo que afirma, que al momento de ingreso a Zona Franca el vehículo no se encontraba siniestrado; asimismo, advirtió que la Gerencia de Operaciones de la Zona Franca Winner, comunicó a la administración aduanera que en el momento de la desestiba la parte inferior del vehículo sufrió un golpe, dañando la cremallera, lo que confirma que el vehículo al momento de ingreso a Zona Franca no era siniestrado.

Con base a las consideraciones presentadas, indica que la administración aduanera no demostró que el vehículo estaba siniestrado (con daños materiales que afecten sus condiciones técnicas) al momento de ingresar a Zona Franca, además, pide considerar que se trata de un vehículo que aún no fue sometido a despacho aduanero para su ingreso a territorio aduanero nacional en condición de siniestrado, hechos que lo motivaron para confirmar la resolución de alzada y por ende dejar sin efecto la resolución sancionatoria, que por lo tanto, asegura que la AGIT efectuó una apreciación correcta de las pruebas, así como una adecuada interpretación de la normativa tributaria aduanera.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1611/2013 de 3 de septiembre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. Que la Gerencia de Operaciones de la Zona Franca Winner, el 20 de diciembre de 2012, presentó la nota con Cite: ZWN-OPC-166/2012 dirigida a la Administración de Aduana Zona Franca Winner, remitiendo documentación y señalando que el vehículo arribó en un contenedor cerrado junto con una pala cargadora, que en el momento de la desestiba la parte inferior del vehículo sufrió un golpe dañando su cremallera.

III.2. La administración aduanera el 21 de diciembre de 2012, emitió el Informe AN-WINZZ-IN N° 1118/ 2012, determinando que como resultado de la inspección y control realizado a la playa de Zona Franca Industrial Winner. el vehículo clase automóvil, marca Ford, año 2012, chasis 1FAHP3K21CL290563, observó a 3 personas (mecánicos) cambiando la cremallera del vehículo, hecho confirmado por los propios mecánicos, habiéndose incumplido lo establecido en el art. 14 del D.S. N° 28963.

III.3. El 11 de enero de 2013, la administración aduanera notificó al sujeto pasivo con el Acta de Intervención Contravencional AN-WINZZ-AI 91/12 de 27 de diciembre de 2012, determinando que el vehículo presenta daños materiales que afectan sus condiciones técnicas e

impiden su normal funcionamiento, calificándolo como vehículo siniestrado según lo establecido en el art. 2-I del D.S. N° 29836, presumiéndose la conducta como contrabando contravencional conforme al art. 181-f) de la L. N° 2492, determinando como tributo el monto de 33.814.38 UFV, otorgándole 3 días al sujeto pasivo para la presentación de descargos.

III.4. Pura María Campos Rojas en su calidad de sujeto pasivo, presentó descargos indicando que por los hechos suscitados del daño al vehículo a momento de la desestiba, el operador de la Zona Franca Winner emitió dos formularios de ingreso y salida de accesorios, para la realización del cambio de cremallera de su vehículo, afirmando que no cometió contrabando contravencional y pidió se deje sin efecto el acta de intervención contravencional.

III.5. Posteriormente, la administración aduanera mediante Informe AN-WINZZ-IN 76/ 2013 señaló que la pruebas presentadas no desvirtuaron el acta de intervención, por lo recomendó ratificar la comisión del ilícito de contrabando contravencional; por lo que la administración aduanera emitió la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 01/ 2013 de 31 de enero, declarando probada la comisión de contravención aduanera por contrabando, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía.

III.6. Ese hecho motivo a que el sujeto pasivo, presente recurso de alzada cuya Resolución ARIT-SCZ/RA 0452/2013 de 3 de junio, dispuso revocar totalmente la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 01/ 2013 de 31 de enero, en base a los fundamentos de su resolución. Contra esa determinación, la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner Santa Cruz (ZOFWIN SA), interpuso recurso jerárquico que se resolvió mediante la Resolución de Recurso AGIT-RJ 01611/2013 de 3 de septiembre, que confirmó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0452/2013 de 3 de junio, dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 01/ 2013 de 31 de enero.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si, la AGIT hizo una apreciación incorrecta de las pruebas, y si hubo errónea interpretación de la normativa tributaria, al confirmar la resolución de alzada que determinó revocar la resolución sancionatoria que estableció el comiso definitivo de un vehículo por contravención aduanera en contrabando.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes se establece:

El art. 181 de la L. N° 2492, refiere que "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación según sea el caso, se encuentre prohibida"; para el caso, conforme a lo establecido en el D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006, reglamento para la importación de vehículos automotores, aplicación del arrepentimiento eficaz y la política de incentivos y desincentivos mediante la aplicación del Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), art. 9 (Prohibiciones y restricciones) dice; "I. No está permitido la importación de: a) Vehículos siniestrados", entendiéndose por vehículos siniestrados conforme al D.S. N° 29836, que modificó el anexo del D.S. N° 28963; art. 2 (Modificación) "I. Se modifica el inc. w) del art. 3 del anexo del D.S. N° 28963, de 6 de diciembre de 2006, con el siguiente texto: w) Vehículos siniestrados: vehículos automotores que por efectos de accidentes, factores climáticos u otras circunstancias hayan sufrido daño material que afecte sus condiciones técnicas. No se considera siniestrado al vehículo automotor que presente daños leves en su estructura exterior sin que afecten su funcionamiento normal, entendiéndose como leves a los daños menores como raspaduras de pintura exterior, así como rajaduras de vidrios y faroles, que no alteran la estructura exterior de vehículo y no afectan su normal funcionamiento".

En el caso la administración aduanera con los mismos argumentos presentados en la instancia jerárquica, manifestó que producto de un control no habitual realizado a las instalaciones de la ZOFWIN SA, encontró a 3 mecánicos intentando cambiar la cremallera de un vehículo con un gato hidráulico, sin autorización de la administración aduanera para realizar dicho trabajo, infringiendo lo establecido en el art. 14 del D.S. N° 28963, o sea, que era necesario un usuario de taller habilitado, no cualquier persona puede ingresar a realizar dichas operaciones, más aun cuando la Administración de Aduana Zona Franca Industrial, sólo acepta despachos aduaneros de vehículos reacondicionados cuando el usuario taller acredite la vigencia de su habilitación; acusando que la AGIT hizo una apreciación incorrecta de las pruebas y una errónea interpretación de la normativa tributaria, al no haberse considerado su fundamentos.

En ese contexto normativo y los fundamentos sucintamente presentados, de la revisión y compulsas de antecedentes administrativos se observa que el 30 de noviembre de 2012, ZOFWIN SA elaboró el Inventario de Vehículos N° 60484, en el que detalló las características del vehículo: Marca Ford Focus, año 2012, con chasis N° 1FAHP3K21CL290563; señalando en la casilla de observaciones: "Que el vehículo lleva flujómetro, automóvil Ford Focus año 2012 color celeste y con rayadura leve en la parte izquierda", y el 5 de diciembre de 2012, la propia ZOFWIN SA emitió la Planilla de Recepción (ARR) PIM1200348, en el que se declaró el ingreso a Zona Franca Industrial Winner SA a nombre del usuario Pura María Campos Rojas de Burgos, de la mercancía según manifiesto 2012-554919, Carta de Porte N° 864526221, describiendo en el ítem 02) a un automóvil Ford Focus 1FAHP3K21CL290563, año 2012; resaltando además, que en los documentos de embarque Carta Porte 864526221 y MIC/DTA N° 2012 548433, al amparo de los cuales ingresó el vehículo a la ZOFWIN SA, no refieren ni observan que el vehículo fuera siniestrado, esto por un lado.

Posteriormente, el Gerente de Operaciones de la ZOFWIN SA mediante la nota CITE: ZWN-OPC-166/2012 de 20 de diciembre, hizo conocer al Administrador de la Aduana Zona Franca Winner, además de presentar documentación, que el vehículo arribó en un contenedor cerrado junto con una pala cargadora y que en el momento de la desestiba, la parte inferior del automotor sufrió un golpe dañándose la cremallera del mismo, lo propio, dicha situación no prueba que el vehículo ingresó a Zona Franca siniestrado; por el contrario la ZOFWIN SA confirmó que el daño fue efectuado accidentalmente en la desestiba, hecho que tiene congruencia con los datos consignados en el inventario de vehículos.

No obstante dichos antecedentes, la administración aduanera con base en un Informe AN-WINZZ-IN N° 1118/2012, dio inicio al sumario contravencional, emitiendo el acta de intervención contravencional por la presunta comisión de contrabando contravencional, con el argumento de que en el control no habitual que efectuaron a la ZOFWIN SA, encontraron el vehículo con daño material que afecta sus condiciones técnicas; claro, estaba mal por el incidente de la desestiba y lógicamente impedía su funcionamiento, lo que no tomó en cuenta la administración aduanera que el vehículo fue dañado dentro de la Zona Franca, no obstante a ello incorrectamente emitió la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 01/2013 de 31 de enero, declarando probada la comisión de la contravención de contrabando contra Pura María Campos Rojas de Burgos, disponiéndose el comiso definitivo del vehículo.

Consecuentemente en el caso de autos, de la revisión y compulsas de los antecedentes se deduce que el vehículo observado no se encontraba siniestrado en el país de origen, aspectos que implican que el vehículo de manera anterior a su ingreso a territorio nacional no tiene la condición de siniestrado, que si bien sufrió un golpe ocasionando un desperfecto al momento de desmontar el contenedor que le impidió un correcto funcionamiento, esta situación no podía considerarse como siniestro. Asimismo, se establece que la administración aduanera no demostró ni aportó más elementos de prueba que demuestren objetivamente que el vehículo sea siniestrado, por lo tanto se confirma los fundamentos de las resoluciones impugnadas, al no encontrarse el vehículo alcanzado por la prohibición establecida en el D.S. N° 28963, modificado en su parte pertinente por el D.S. N° 29836; consiguientemente, el importador no adecuó su conducta a lo descrito en el art. 181-f) de la L. N° 2492, ni se enmarca dentro de las restricciones y prohibiciones establecidas en el art. 9 del D.S. N° 28693 de 6 de diciembre de 2006, por el contrario la administración aduanera obró incorrectamente al declarar contrabando contravencional, por cuanto no existió infracción de ningún requisito esencial establecido en las normas aduaneras o por disposiciones especiales, tampoco la importación del vehículo se encuentra prohibido, no siendo un vehículo que fue sometido a despacho aduanero para su ingreso a territorio aduanero nacional en condición de siniestrado, la conducta de Pura María Campos Rojas no se encuentra tipificada en los alcances del art. 181-f) de la L. N° 2492, por lo tanto corresponde a la administración aduanera proseguir con el trámite correspondiente para la nacionalización del vehículo de referencia.

V.2. Respecto a que no se puede realizar ningún trabajo dentro de las instalaciones de Zona Franca, de acuerdo a lo establecido en el art. 14 del D.S. N° 28936, la Zona Franca Industrial debe contar con la habilitación del usuario taller; en el caso, el concesionario ZOFWIN SA al percatarse del daño causado al vehículo debió informar a la administración aduanera e iniciar el procedimiento correspondiente para realizar las reparaciones en un taller autorizado y no permitir la reparación fuera de norma, por lo que corresponderá por los hechos denunciados, activar los procedimientos que sean necesarios en contra del Concesionario ZONWIN SA y el Usuario, a fin de establecer una sanción por contravención.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1611/2013 de 3 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



263

Santa Mónica Trading Company S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 59 a 72, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1508/2013 de 26 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación a la demanda de fs. 112 a 117; réplica de fs. 157 a 164; dúplica de fs. 169-170 y antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Fundamentos de la demanda.

Santa Mónica Cotton Trading Company S.A., representada por Oscar Andrés Iván Petricevic Suarez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Respecto a las facultades de la administración tributaria en el proceso de determinación, que la orden de fiscalización que dio nacimiento a la vista de cargo, deriva de la emisión del Informe de Actuaciones SIN/GGSC/DF/VE/INF/02756/2011, que se trata de una verificación de CEDEIM posterior de varias OVE's, por ello considera que una fiscalización, parcial cuando las ordenes de verificación tenían, objeto y alcance muy distinto, diferente al de la simple revisión del crédito fiscal del IVA, considerando que no se toman los mismos parámetros, en ese sentido cita el arts. 35-c) y d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, relativos a la nulidad de los actos administrativos por prescindir del procedimiento y actos contrarios a la Constitución Política del Estado, que en el caso debió efectuarse una verdadera fiscalización para no dar lugar a un acto viciado, que al tratarse de una verificación de CEDEIM's posterior de varias OVE's, la cual emerge de una supuesta revisión de las mismas facturas que ya fueron consideradas en la R.A. N° 21-0003-12 y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ0727/2012 de 20 de agosto de 2012, que dejó sin efecto las observaciones comprendidas por los periodos fiscales enero a octubre de 2007, en consecuencia los periodos marzo y abril estarían siendo observados por segunda vez, que conforme a las amplias facultades de la administración tributaria debió iniciarse una fiscalización y desarrollarla, pero de ninguna manera utilizar el citado informe de actuaciones de CEDEIM posterior, ni utilizar el resultado de las ordenes de verificación, que no coinciden con la verificación del crédito fiscal, en ese sentido considera que la AGIT no cumplió con el principio de averiguación de la verdad material, así como no resolvió el fondo de lo planteado por su empresa, puesto que se demostró que los periodos marzo y abril 2007 estaba comprendidos dentro de la impugnación del R.A. N° 21-0003-12, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ0727/2012, periodos que ya fueron considerados.

b) Prescripción de las facultades de la administración tributaria, que si bien la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0060/2013 de 21 de enero, señaló que la prescripción invocada por su empresa no era procedente en virtud a que existían causales de interrupción; sin embargo, la Resolución de Alzada ARIT-SC/RA 0242/2013 de 19 de abril de 2013, de manera acertada concluyó que la R.A. N° 21-0003-12, en la cual se encierra consignado los periodos marzo y abril 2007 se encuentran prescritos revocando totalmente la citada resolución, por lo que es pertinente considerar la falta de acción por parte de la administración que a pesar de sus intentos desesperados de notificar con resoluciones administrativas extraordinarias antes de que concluya el mes de junio, omitieron considerar el efecto suspensivo de 6 meses el cual se computó desde la notificación respectiva orden de fiscalización efectuada el 29 de diciembre de 2011, cuya vigencia del periodo suspensivo fue hasta el 29 de junio de 2012, por lo que habría operado la prescripción el 29 de junio de 2012, y a la notificación con la Resolución Determinativa realizada el 30 de junio de 2012 ya habrían prescrito las facultades de la administración tributaria, siendo completamente inaceptable que la autoridad recurrida señale que la prescripción aducida, no podía ser revisada nuevamente, haciendo caso omiso de la legislación vigente, puesto que está por demás demostrado la prescripción, enfocada desde dos argumentos completamente distintos, es totalmente aplicable a la R.D. N° 17-00175-12, posición que mantiene firme en la presente demanda.

c) Con relación al principio "non reformatio in pejus", que la resolución ahora impugnada, lejos de mejorar su situación inicial como resultado del recurso interpuesto por la administración tributaria, agravó aún más, su situación retomando la validez de las infundadas y redundantes observaciones efectuadas por esta, sobre los que ya se había decidido la instancia inferior, así también, en otro recurso jerárquico que la propia AGIT resolvió, disminuyéndose los efectos iniciales favorables a través de la inserción de nuevos resultados perjudiciales para su empresa, avalando un acto viciado de nulidad, puesto que la administración debió notificar en un principio con una orden de fiscalización y no basar su trabajo de verificación, control y fiscalización en un Informe de actuaciones, que en realidad se refiere a una verificación de CEDEIM, puestos que la R.D. N° 17.00175-12 impugnada de manera inicial surge como resultado de la diferencia observada generada de las facturas que ya fueron objeto de revisión en la verificación de CEDEIM con número de Orden 00080VE0786 y 00080VE0787 depuradas por no cumplir la normativa vigente, asimismo sostuvo que la AGIT hizo caso omiso de la normativa que regula la prescripción en la forma de conteo de los plazos para la consideración del efecto suspensivo que fue aplicado de manera correcta por la autoridad regional, finaliza señalando que la dicha autoridad incurrió en la vulneración del Principio "non reformatio impejus".

d) De la falta de consideración de los argumentos de fondo, respecto al correcto valor FOB, señala que su empresa se encuentra dentro del régimen RITEX (Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo) con RS-010/00 de 23 de mayo de 2000 con la cual su empresa se incorpora a este régimen, posteriormente se tiene la Resolución N° 18/200 de 31 de junio de 2000 y la 04/2007 de 13 de febrero de 2007, con las cuales se modifica la resolución inicial básicamente para incorporar nuevos ítems que forman parte de la materia importada, con la incorporación RITEX su empresa no tiene la obligación inmediata de nacionalizar el algodón importado a los ítems incorporados en las resoluciones, situación que fue determinante para el flujo de su empresa dado que el 90% de sus ventas era para el mercado externo, sobre exportaba el algodón, al momento de exportar la DUE se relacionaba a una DUI, para ir descontando de la póliza de importación DUI los volúmenes vendidos hasta agotar stock, luego se procedía a cancelarla, lamentablemente la administración no tomó el valor FOB correcto, solo el valor agregado, lo que genera un perjuicio en la distribución de las compras mixtas, así como también en la posterior determinación del saldo acumulado del crédito fiscal vinculado a las exportaciones para próximas solicitudes este último resulta solo como referencia dado que no es tomado en cuenta por los fiscalizadores, tomado en cuenta solo el crédito del mes, como también las facturas vinculadas a las exportaciones y depuran las facturas a las exportaciones no solicitadas, aspecto que es equivocado pues las mismas continúan siendo exportaciones documentadas. En la fiscalización de 2007 de nada sirve el crédito fiscal válido para las exportaciones porque no fue tomado en cuenta, directamente cobran el crédito depurado y determinan un saldo de crédito válido para próximas solicitudes por Bs 51.191 siendo correcto el valor FOB Bs 277.750, en la gestión 2006 si se tomó en cuenta el crédito fiscal válido para las exportaciones, al ser este mayor a los valores solicitados, no se determina deuda, en dicha gestión se determinó un crédito fiscal vinculado en demasía neto Bs 528.201.88, si este saldo fuera tomado en cuenta en la gestión 2007 y se aplicaría el mismo criterio que en la gestión 2006, no existiría diferencia porque debería ir sumando a la columna B.

Finalizó manifestando, que el D.S. N° 26397 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones) en el punto III del art. 7 establece: "La devolución de los impuestos antes citados se sujetará a las normas del D.S. N° 24465 de 23 de julio de 1999" por su parte el D.S. N° 24565 de 23 de agosto de 1999, en su art. 3 establece: "El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será D.S. N° 25465 y sus modificaciones Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones 2 reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843 (Texto Ordenado Vigente).

A los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, no se entenderá como costo la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843 (Texto Ordenado Vigente). Como los exportadores no generan (o generan parcialmente) débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el Valor FOB de exportación". El hecho de que se haya efectuado una revisión de la fórmula en su caso, de manera diferente por el ser una entidad RITEX, vulnera su derecho puesto que la normativa citada debe ser para todas las empresas, ya que la normativa legal para dicho efecto es la misma aun siendo RITEX, en ese sentido no considerar los saldos de crédito fiscal afectan el monto observado por él área de fiscalización, los cuales generan de manera equivocada una pretendida suma a favor de la administración.

I.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, la empresa demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución Jerárquica impugnada y Auto Motivado AGIT RJ-0126/2013 de 17 de septiembre.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 3 de enero de 2014 (fs. 74) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 112 a 117), con los siguientes argumentos:

a) Manifestó que no obstante que la resolución de recurso jerárquico está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, reiteró inextenso lo manifestado en resolución jerárquica en el punto IV. Respecto las facultades de la administración en proceso de determinación y señaló que dicha instancia evidenció que la administración tributaria tuvo cuidado de no repetir el alcance señalado para la verificación CEDEIM, ya que excluyó el crédito objeto de devolución y fijó su alcance para la fiscalización del crédito fiscal vinculado al mercado interno, afirmando que no se realizó una segunda verificación a las mismas facturas; consecuentemente, no corresponde la afirmación del demandante en sentido de la AGIT no habría cumplido con el principio de verdad material.

b) Respecto a que dicha instancia no habría resuelto el fondo de la de la cuestión planteada ya que se habría demostrado que los períodos fiscales marzo y abril 2007, se encontraban comprendidos, dentro de lo que fue la impugnación de la R.A. N° 21-0003-12, sostuvo que dicha instancia en los números xi y xii emitió el criterio extrañado por la parte demandante, asimismo en el Auto Motivado AGIT-RJ 0126/2013 de 17 de septiembre de 2013 en el punto i aclaró "a efecto de valorar el alcance de la Orden de Fiscalización Parcial N° 00110FE00064 y si este ya había sido objeto de verificación en la Orden CEDEIM 000BOVE0094, se revisó y analizó de forma detallada el proceso determinativo efectuado por la administración tributaria, tal como se puede evidenciar de los puntos xi y xii, siendo que ese último se aclaró que el objeto que el origen de las compras observadas son las compras mixtas vinculadas a la exportación, de las cuales una parte corresponde a crédito vinculado válido para devolución y la otra parte correspondiente a mercado interno, explicando que había quedado observada una parte de las compras por mercado interno, por lo que la administración tributaria procedió a generar una orden de mayor alcance a objeto de poder recuperar la diferencia". En este marcó la fundamentación de resolución jerárquica concluyó que la administración tributaria no repitió el alcance señalado para la verificación, ya que excluyó el crédito objeto de devolución impositiva y fijó su alcance para la

fiscalización del crédito fiscal vinculado a mercado interno; consecuentemente, carece de sustento lo manifestado por el demandante en relación a que la citada resolución jerárquica hubiera omitido pronunciamiento sobre los mencionados aspectos de fondo que refiere.

e) Con relación al prescripción de las facultades de la administración, la resolución jerárquica recurrida señaló en el punto IV.4.2, señaló " en primer lugar corresponde señalar que esta instancia, mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ0060/2013 de 21 de enero de 2013, determinó que la prescripción planteada por el contribuyente en su recurso de alzada era improcedente al no haber operado la misma, situación que habiendo sido determinada por la instancia jerárquica de ser sometida a un control jurisdiccional por parte del contribuyente a través de la demanda contenciosa administrativa, en caso de que la parte considere afectado su derecho, no pudiendo ser revisada nuevamente por alzada en razón d haberse declarado la anulación de obrados por un concepto oferente. iv. tómesese en consideración que los actos firmes y consentidos son actos al margen de que hayan causado estado, se consideran manifestaciones indiscutibles de la voluntad de un órgano administrativo, porque su recurribilidad resulta vetada por el transcurso de los plazos establecidos para su impugnación, sin que la persona legitimada para ello haya interpuesto recurso administrativo o jurisdiccional "constituyéndose en actos confirmatorios de acuerdos consentidos toda vez que "el interesado (ha) prestado su consentimiento (...) a raves de un tácito aquietamiento procedimental o procesal por no recurrirlo entiendo, bien por haberlo recurrido a través de un medio de impugnación improcedente o inadecuado (...), bien en último lugar, por haber procedido a su cumplimiento voluntario evidenciado una aquiescencia a su contenido" Parada, Ramón.

Derecho administrativo, Tomo I- Parte General. Madrid: Editorial Marcial Pons, 1997. Págs. 112 a 113).V. Consecuentemente en el caso de que el criterio vertido por esta instancia no sea no sea sometido a reconsideración-por alguna de las partes- ante el control judicial, queda firme y se convierte en una verdad jurídica probada en debido proceso que no puede ser modificada por ninguna autoridad; y, en caso de que si sea objeto de demanda contencioso administrativa, no corresponderá a una instancia anterior revisar lo resuelto por la siguiente, estando el pronunciamiento en manos del máximo tribunal del estado. vi. Por lo señalado, no correspondía a alzada pronunciarse sobre de una cuestión ya resuelta, derivando sus argumentos de la interpretación de que la verificación DECEIM posterior y el presente proceso de fiscalización parcial se encontraría mezclados, situación que, tal como se señaló, resulta equivocada. En consecuencia, no resulta pertinente lo afirmado por alzada; en consecuencia. Se revoca lo resuelto por dicha instancia con relación a este punto". Demostrando de manera clara los motivos por los cuales la "prescripción" invocada por el sujeto pasivo no podía ser nuevamente revisada, por lo que dicha instancia no hizo caso omiso de la ley como erróneamente se afirma.

d) Finalmente respecto al argumento referido al "non reformatio in pejus"; cabe señalar el mismo se da en relación a no agravar la situación inicial de la parte recurrente, que en este caso (instancia jerárquica) es la administración tributaria y no el contribuyente.

Consecuentemente, se tiene que la instancia jerárquica restituyó, en el marco de la legalidad los derechos del recurrente, habiéndose evidenciado una efectiva vulneración de los mismos mediante el fallo de alzada. En cuanto al correcto valor FOB y el RITEX, cabe señalar que estos aspectos no fueron puestos de manifiesto en la instancia jerárquica, por lo que no corresponde la consideración de los mismos.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Santa Mónica Cotton Trading Company S.A., se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico 1508/2013 de 26 de agosto.

III. Respuesta del tercero interesado.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales fue notificada legalmente por orden instruida (fs. 129 a 151) no contesto a la demanda contencioso administrativa interpuesta por la empresa Santa Mónica Cotton Trading Company S.A.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 29 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria notifico al sujeto pasivo Santa Mónica Cotton Trading Company S.A. con Orden de Fiscalización N°000110FE00064, bajo la modalidad Fiscalización Parcial, cuyo alcance refiere la fiscalización Especifica IVA CF con excepción del crédito fiscal devuelto en los periodos marzo y Abril de la Orden 00080VE0094 e informe N° 1756/2011, el 18 de mayo de 2012 se notificó mediante cedula al contribuyente con Vista de Cargo N° 7912-00110FE00064-0085/2012 de 16 de mayo de mismo ario y el 30 de junio con R.D. N° 17-00175-12 de 28 de junio, determinando un adeudo tributario de 46.012 UFV por el IVA de marzo y abril de 2007 (fs. 1 a 199 de anexo 3 y 201 a 400 anexo4).

b) Resolución que fue objeto de recurso de alzada por parte del contribuyente ahora demandante el 20 de julio de 2012, que fue resuelta por resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 03882/2012 de 19 de octubre, misma que revoca totalmente la R.D. N° 17-00175-12, en virtud de determinación la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, interpuso recurso jerárquico a cuyo efecto se emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0060/2013, de 21 de enero, que resuelve anular obrados hasta el vicio, más antiguo es decir, hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 03882/2012, disponiendo se pronuncie nueva resolución en la cual se pronuncie sobre todas las cuestiones de forma y fondo planteadas en recurso de alzada y valore documentación aportada por las partes.

c) En virtud de ello el 19 de abril de 2013 se emite nueva Resolución de Alzada ARITSCZ/RA 0242/2013, revocando nuevamente la R.D. N° 17-00175-12, resolución que fue objeto de recurso jerárquico por parte de la Administración emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1508/2013, misma que revocó totalmente la resolución de alzada y mantuvo subsistente la R.D. N° 17-00175-12, resolución que ahora es impugnada por el contribuyente (fs. 62 a 200 de Anexo 1 y 201 a 396 anexo 2).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que los objetos de controversia son: "Si Autoridad General de Impugnación Tributaria cumplió con el principio de averiguación de la verdad material, respecto a los actos de la administración tributaria toda vez las mismas están viciados de nulidad por prescindir del procedimiento".

"Si la facultad de la administración tributaria, se encuentra prescrita con relación al presente caso iniciado con Orden de Fiscalización N°000110FE00064".

"Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró el principio "non reformatio in pejus".

"Si es evidente que la resolución impugnada no consideró de los argumentos de fondo".

5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, y tomando en cuenta que en el caso existen varios puntos de controversia relacionados tanto a la forma y el fondo este Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar la controversia referida a la prescripción de las facultades de la administración respecto al caso, del cual dependerá la consideración de los otros puntos planteados en la demanda, en los siguientes términos:

Con relación al punto referido a "Si Autoridad General de Impugnación Tributaria cumplió con el principio de averiguación de la verdad material, respecto a los actos de la administración tributaria toda vez las mismas están viciados de nulidad por prescindir del procedimiento" se debe señalar:

a) La empresa demandante, refiere que la autoridad recurrida incumplió con el principio de averiguación de la verdad material, respecto a los actos de la administración tributaria toda vez estarían viciadas de nulidad por prescindir del procedimiento, ya que la orden de fiscalización que dio nacimiento a la vista de cargo y posterior R.D. N° 17-00175-12 derivan de la emisión del Informe de Actuaciones SIN/GGSC/DFNE/INF/02756/2011, emitida en la verificación de CEDEIM posterior de los periodos de enero a octubre de 2007, comprendidos dentro de la impugnación del R.A. N° 21-0003-12, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ0727/2012, por lo que los citados periodos ya fueron considerados, habiéndose dejando sin efecto las observaciones los citados periodos fiscales enero a octubre de 2007, en consecuencia los periodos marzo y abril estarían siendo observados por segunda vez, conforme a las amplias facultades de la administración tributaria debió iniciar una fiscalización y desarrollarla, pero de ninguna manera utilizar el citado informe de actuaciones de CEDEIM posterior.

b) De la revisión de los antecedentes remitidos a este tribunal, en específico del Informe 0588/2012, de 16 de mayo (fs. 271 a 281 de anexo 3) se establece que efectivamente la administración tributaria realizó verificación de CEDEIM posterior en contra del contribuyente ahora demandante por los periodos febrero a diciembre de 2007, habiéndose determinando crédito fiscal indebidamente devuelto, observándose también que para los periodos marzo y abril 2007 el importe del crédito fiscal depurado es de 251.736.00 y el devuelto es de 230.000.00, existiendo diferencia entre lo devuelto y lo solicitado de 21.736.00, diferencia a favor de la Administración, que tienen origen en las compras vinculadas al mercado interno que no fueron objeto de devolución a través de CEDEIM, bajo ese antecedente la administración tributaria emitió Orden de Fiscalización N° 000110FE00064 en la modalidad fiscalización parcial, con alcance específico de IVA crédito fiscal vinculado a mercado interno de los periodos marzo y abril 2007, en consecuencia, si bien es evidente que la diferencia objeto del presente proceso fue identificado en la verificación CEDEIM, comprendidos en los periodos de enero a diciembre de 2007, dentro de la impugnación del R.A. N° 21-0003-12, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ0727/2012, por lo que los citados periodos ya habrían sido considerados, y dejados sin efecto por prescripción de los mismos.

c) Sin embargo, citada la resolución jerárquica fue impugnada mediante demanda contenciosa administrativa por la Gerencia GRACO Santa Cruz, ante éste tribunal, emitiéndose al efecto la Sentencia N° 161/2016 de 21 de abril, declarándose probada en parte la demanda, y como consecuencia de ello se estableció que los periodos febrero a octubre de 2007 no prescribieron. Asimismo se debe manifestar que el presente proceso de fiscalización fue realizado de forma independiente, a los cargos establecidos en la R.D. N° 17-00175-12, y fueron también resultado de la verificación por parte de la administración tributaria a través del control cruzado, por lo que, lo aseverado por la empresa demandante, en sentido de que Autoridad General de Impugnación Tributaria incumplió el principio de averiguación de la verdad material, respecto a los actos de la administración tributaria y por tanto los actos de aquella están viciados de nulidad, no resulta evidente, conforme se tienen explicado, el proceso de fiscalización se realizó conforme a la normativa establecida para el efecto.

En cuanto al punto referido a "Si la facultad de la administración tributaria, se encuentra prescrita con relación al presente caso iniciado con Orden de Fiscalización N° 000110FE00064" se debe señalar:

a) La empresa demandante señala que si bien la resolución impugnada había ya había manifestado en Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0060/2013 de 21 de enero, que la prescripción invocada por su empresa no era procedente en virtud a que existían causales de interrupción, sin embargo, la Resolución de Alzada ARIT-SC/RA 0242/2013 de 19 de abril, de manera acertada señaló que la R.A. N° 21-0003-12, en la cual se encuentra consignado los periodos marzo y abril 2007 se encuentran prescritos habiendo revocado totalmente la citada resolución, por lo que es pertinente considerar la falta de acción por parte de la administración tributaria, que en el caso, omitió considerar el efecto suspensivo de 6 meses el cual se computó desde la notificación respectiva la orden de fiscalización efectuada el 29 de diciembre de 2011, cuya vigencia del periodo suspensivo fue hasta el 29 de junio de 2012, ya que de conformidad a lo establecido por el art. 4-1 del de la L. N° 2492 los plazos en meses se computan de fecha a fecha, por lo que habría operado la prescripción el 29 de junio de 2012, y que con la notificación con la Resolución Determinativa realizada el 30 de junio de 2012 ya habrían prescrito las facultades de la administración tributaria, correspondiendo en consecuencia a éste tribunal verificar si ello es evidente.

d) Con relación a la prescripción de los periodos enero a octubre de 2007, dentro de la impugnación del R.A. N° 21-0003-12, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ0727/2012, por lo que los periodos marzo y abril del presente caso ya fueron

considerados, habiéndose dejado sin efecto las observaciones por prescripción, reiterar que en el anterior punto, se manifestó que por efecto de impugnación en la vía contenciosa administrativa de la referida resolución jerárquica, se emitió la Sentencia N° 161/2016 de 21 de abril, que dejó sin efecto la declaratoria de prescripción, en virtud a que la orden de fiscalización fue notificada al sujeto pasivo el 17 de agosto de 2011, acto que suspendió el curso de la prescripción por el lapso de 6 meses, como consecuencia de ello la prescripción concluiría el 31 de diciembre de 2012, habiéndose notificado con la R.A. N° 21-0003-12 el 8 de febrero de 2012 antes de la conclusión del plazo, situación que cambia radicalmente lo afirmado por la empresa demandante.

b) Con relación a la prescripción de los periodos marzo y abril iniciado con Orden de Fiscalización N°000110FE00064, que son objeto del presente proceso, de la revisión de obrados (fs.9 de anexo 3) se tiene que la administración tributaria notificó al sujeto pasivo Santa Mónica Cotton Trading Company S.A. con la referida Orden de Fiscalización N° 000110FE00064, el 29 de diciembre de 2011, habiéndose iniciado el cómputo de prescripción, el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir, se inició el 1 de enero de 2008 y debió concluir el 31 de diciembre de 2011; sin embargo, al haber notificado al sujeto pasivo con Orden de Fiscalización el 29 de diciembre de 2011 se suspendió el término de la prescripción por 6 meses como establece el parág. I del art. 62 del Cód. Trib., ampliándose el plazo para la prescripción hasta el 30 de junio del 2012, procediéndose a la notificación con la R.D. N° 17-00175-12 de 28 de junio al sujeto pasivo, en la misma fecha, es decir el 30 de junio de 2012, acto que interrumpió el curso de la prescripción, por lo que no es cierto que los periodos objeto del caso de Autos se encuentren prescritos.

Respecto al tercer punto de controversia relacionado a que "Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró el principio "non reformatio in pejus" se debe precisar que:

a) La empresa demandante aduce que la resolución jerárquica impugnada, agravó aún más, su situación al haber dado validez a las infundadas y redundantes observaciones de la administración tributaria sobre los cuales ya se había decidido en instancia inferior, disminuyendo los efectos iniciales favorables a su empresa insertando nuevos resultados perjudiciales, corroborando actos viciados de nulidad, puesto que la administración debió notificar en un principio con una orden de fiscalización y no basar su trabajo de verificación, control y fiscalización en un informe de actuaciones, que en realidad se refieren a una verificación de CEDEIM que ya fueron objeto de revisión en la verificación número de Orden 00080VE0786 y 00080VE0787, por lo que se vulneró el principio "non reformatio in pejus".

b) Al respecto cabe precisar que el principio de "non reformatio in pejus" básicamente consiste en una prohibición al juez superior de empeorar la situación del apelante, en los casos en que no ha mediado recurso de su adversario al respecto este Tribunal en Sentencia N° 80/2014 de 6 de junio ha señalado: "A efecto de resolver la problemática; es menester puntualizar que los principios que inspiran al derecho administrativo sancionador, devienen del derecho penal, por este motivo los principios constitucionales que rigen en materia penal se aplican en el procedimiento sancionador de la administración pública, pues la facultad punitiva del estado se desdobra en dos manifestaciones: la potestad administrativa sancionadora y la potestad penal judicial. En este entendido, rigen entre otros los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad. De donde la legalidad recoge el aforismo jurídico "non reformatio in pejus"; que se expresa en la prohibición de agravar la situación del único recurrente como consecuencia de su propio recurso. En ese sentido cabe señalar, qué se entiende por el principio Non Reformatio in pejus, al respecto la jurisprudencia constitucional en la S.C. N° 0606/2013-L de 03 de julio señala: "...Eduardo Couture dice: "La reforma en perjuicio (reformatio in pejus) consiste en una prohibición al juez superior de empeorar la situación del apelante, en los casos en que no ha mediado recurso de su adversario. El principio de la reforma en perjuicio es, en cierto modo un principio negativo: consiste fundamentalmente en una prohibición, no es posible reformar la sentencia apelada en perjuicio del único apelante". Juan Monroy Gálvez concibe que: 'Ese es el nombre, en latín (prohibición de la reformatio in pejus), de una institución de considerable importancia en el tema del recurso de apelación. Se trata de lo siguiente: si una parte recurre en apelación de una resolución, el superior sólo podrá reformar la resolución a su favor, jamás en su contra'. Para el Tribunal Constitucional Español la prohibición de la reformatio in pejus 'tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso ve empeorada o agravada la situación creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la resolución que decide el recurso es un efecto contrario al perseguido por el recurrente, que era precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de impugnación...'. El mencionado instituto procesal fue evolucionando desde aquella concepción romanista que lo consideraba como una consecuencia del sistema de la personalidad del recurso, así Carlos Alfonso Silva Muñoz nos dice: 'si una parte recurre de una decisión judicial es obviamente pretendiendo que el superior en grado ampare su pretensión impugnatoria dándole la razón pero en ningún caso para que agrave su situación. Por otro lado si se permitiese la indicada reforma, sería irse contra la voluntad del no impugnante, pues si no cuestionó la decisión judicial fue porque consideró que la decisión del a quo, era la más justa para su parte'...". Asimismo el art. 63-II de la L. N° 2341 de Procedimientos Administrativos señala: "La resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso".

e) Conforme a la jurisprudencia anotada, se establece que lo manifestado por la empresa demandante no resulta evidente en atención a que en el presente caso, fue la administración tributaria la que recurrió en recurso jerárquico y no así la empresa demandante, por lo que no podría aducir la vulneración del citado principio, asimismo con relación a que la administración basó su trabajo de verificación, control y fiscalización en el informe de actuaciones de la verificación de CEDEIM que ya fueron objeto de revisión los periodos fiscalizados, se debe señalar que este tribunal ya se pronunció al respecto en el primer punto de la presente sentencia en sentido de que, si bien la diferencia objeto del presente proceso fue identificado en la verificación CEDEIM, comprendidos en los periodos de enero a diciembre de 2007, dentro de la impugnación del R.A. N° 21-0003-12, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ0727/2012, que el proceso de fiscalización fue de forma independiente, a los cargos establecidos en la R.D. N° 17-00175-12, y fueron también resultado de la verificación por parte de la administración tributaria a través del control cruzado, en ese sentido el argumentado no resulta cierto.

Y finalmente respecto al último punto de controversia referido a: "Si es evidente que la resolución impugnada no consideró de los argumentos de fondo"; se debe manifestar:

a) En la demanda se manifiesta que la resolución impugnada no consideró de los argumentos de fondo, referido al correcto valor FOB, puesto que su empresa se encuentra dentro del régimen RITEX (Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo), sin embargo en criterio de la entidad demandada, este punto no mereció tratamiento debido a que no fueron puestos de manifiesto en la instancia jerárquica, por lo que no correspondería su consideración.

b) De la revisión de la resolución jerárquica se establece que ciertamente este punto no fue objeto de análisis en dicha instancia debido a que la administración tributaria fue la que presentó el recurso jerárquico, en virtud a que Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0242/2013, revocó la R.D. N° 17-00175-12 por prescripción, en ese sentido, ciertamente este último punto no fue objeto de tratamiento en ninguna de las citadas instancias recursivas; sin embargo, de la lectura de la citada resolución determinativa se tiene que éste argumento ya fue expuesto por la empresa demandante a momento de presentar descargos a la vista de cargo y mereció el análisis correspondiente por parte del ente fiscalizador, en sentido de que el proceso de fiscalización comprendía la diferencia observada generada por las facturas que fueron objeto de revisión en la verificación de CEDEIM's con número de orden 00080VEOVE0786 y 00080VE0787 que fueron depuradas por no cumplir con los requisitos establecidos en la normativa vigente, siendo evidente la diferencia entre los depurado y lo solicitado devuelto muy significativo, habiéndose hecho notar también, que el alcance del presente proceso con Orden 79110FE0064 es la revisión de las compras y ventas locales de los periodos marzo y abril 2007 más la diferencia existente de la verificación de CEDEIM's, por lo que se limitaba a la verificación de documentos que fueron objeto de revisión de la cual existe una diferencia pagar y que en todo caso, este argumentó debió ser aclarado en la verificación de CEDEIM's.

c) De lo anotado se puede concluir que todos los argumentos de la demanda no resultan evidentes, por los fundamentos expuestos precedentemente, en tal razón no corresponde acoger favorablemente las pretensiones de la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 57 a 72, interpuesta por Santa Mónica Cotton Trading Company S.A., representada por Andrés Iván Petricevic Suarez, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia, se mantienen subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1508/2013 de 26 de agosto así como el Auto Motivado AGIT-RJ 0126/2013 de 17 de septiembre.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



264

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 45 a 49, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 52, la contestación de fs. 73 a 85 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Cód. Trib. boliviano (C.T.B.), el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro (SIN), procedió a la Verificación Externa del Cedeim (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4034687121 del periodo enero de 2012, emitiéndose el requerimiento de documentación, y luego de recibida la misma se emitió el Informe Previo y la Resolución Administrativa Cedeim Previa N° 23-00492-13, que estableció a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA febrero de 2012 el importe de Bs. 10.979.996, la que

fue objeto de un Recurso de Alzada por el contribuyente que dio lugar a la emisión de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0856/2013 de 26 de agosto, que dispuso la revocatoria parcial de la citada resolución.

Contra esta determinación el SIN Oruro interpuso Recurso Jerárquico, el cual revocó parcialmente la decisión del inferior en grado, bajo el argumento de que correspondía declarar el importe de Bs. 1.661.537 como crédito fiscal, emergente de las facturas 713 a 722 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, como no sujeto a devolución, por no contar con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, confirmando la parte en que se dejó sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs. 335.016, en consecuencia el importe sujeto a devolución ascendió a la suma de Bs. 11.315.012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria (AT), sostiene que de acuerdo a los arts. 66 numeral 11, 70 numerales 4 y 5 del C.T.B., 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874; los contribuyentes deben respaldar las compras mayores a 50.000 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), con medios fehacientes de pago para que la AT reconozca el crédito correspondiente. Aspecto cumplido por la misma, ya que las facturas objeto de la controversia no fueron debidamente respaldadas, por lo que correspondía la reducción del importe solicitado por el contribuyente en Bs. 1.946.553.

El contribuyente también presentó como medio fehaciente de pago, el similar hecho por la Regalía Minera (RM) para lo cual adjuntó fotocopias de compra de mineral, de resumen de liquidaciones finales facturados, de lotes emitidas por COMIBOL, donde se evidencia que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la RM retenida, lo que contraviene al D.S. N° 29577, que establece que la base de cálculo, de la misma en caso de ventas internas el valor bruto es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente, por lo que la RM no es parte del impuesto facturado, empero, la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), calculó el precio de la venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral, sin descontar la retención por la RM, por tal razón no se pueden considerar medios fehacientes de pago objeto de devolución impositiva.

Este procedimiento se ha efectuado bajo el art. 37 del D.S. N° 27310 R.C.T.B., modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00492-13 de 16 de mayo de 2013, la que detalla otro tipo de observaciones, además de las demandadas sobre las facturas 713 a la 722 ya mencionadas.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, cursante de fs. 73 a 85, señalando lo siguiente:

II.1. Los argumentos de la demanda contenciosa se sujetan a los mismos argumentos del recurso jerárquico, en tal antecedente precisó al análisis de cada factura observada así sobre la 713; se tiene que el sujeto pasivo presentó un reporte de determinación del importe de la factura indicada, en el que se detallan los lotes del importe facturado por el total de 1.846.311,99 \$us., del cual se descuentan los medios fehacientes de pago en la columna de líquido pagable final con la suma total de 1.554.851,17 \$us., existiendo una diferencia de 291.460,82 \$us., del cual la AT manifiesta que no existe respaldo de medios de pago, empero no se tomó en cuenta la columna de RM, por un total de 48.937,31 \$us., que retuvo el contribuyente y que está respaldada por el Formulario 3009 Boleta de Pago de la RM, de modo que descontando este monto la diferencia sobre la que puede ejecutarse la Resolución Administrativa revocada, corresponde a 242.523,51 \$us., equivalentes a Bs. 1.687.963,63, cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 219.435,00, que es un monto menor al determinado por la AT, por tal explicación no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la RM establecida por ley.

Con referencia a las facturas siguientes se aplicó el mismo procedimiento y se detalla los resultados obtenidos de cada una de ellas:

Factura 714; Importe determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: 266.152,35 \$us., importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 212.999,76 \$us.; crédito fiscal que se obtuvo de este último monto: Bs. 192.722.

Factura 715; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 216.991,50, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 19.883,31 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 17.990.

Factura 716; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: 222.755,82 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene: Bs 201.548.

Factura 717; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 1.047.102,83, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 246.273,69 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs 222.828.

Factura 718; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 2.097.330,58 \$us., importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: \$us. 252.107,26; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 228.107.

Factura 719; Importe total determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs. 2.147.289,11, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 261.141,22 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 236.281.

Factura 720; Importe de crédito fiscal determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs 229.236,50, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 38.936,84 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 194.006.

Factura 721; Importe de crédito fiscal determinado por la AT sin respaldo de medios de pago: Bs 954.502,47, importe determinado por la AGIT considerando la retención de RM: 106.549,30 \$us.; Crédito Fiscal que se obtiene de este último monto: Bs. 96.406.

Factura 722; de la cual al no existir importe por RM, se evidencia que el sujeto pasivo no efectuó retenciones por este concepto, por lo que se ratifica la observación de la AT, del monto no pagado de la factura, con un crédito fiscal depurado de Bs 2.014.

Factura 394, emitida por Julio Padilla Campero; de la cual al no existir importe por RM, y tampoco constatarse la existencia de documentación que respalde el pago del saldo adeudado con una diferencia de Bs 1.533,35, del cual emerge un crédito fiscal por la suma de Bs 199, por lo que se ratificó la observación de la AT. Sobre la cual es necesario aclarar que está consignada en la respuesta a la demanda, incluyéndola dentro de la misma de forma genérica, por lo que se la tomará en cuenta en el análisis al ser parte de la controversia planteada.

Como un argumento más de su respuesta indica un caso de jurisprudencia de la misma AGIT que esta expresado en la Resolución AGIT- RJ/0446/2012, que tiene que ver con un caso similar del mismo sujeto pasivo, pero de otra gestión y de otras facturas, que analizada en su contexto ha significado una aplicación idéntica a la del presente caso, por tratarse del mismo problema, según cómo responde la AGIT: de una mala interpretación de las normas.

También señala un caso de jurisprudencia constitucional, expresada en la S.C.P. N° 0824/2012 de 20 de agosto, que refiere la garantía del debido proceso en su componente de acceso a la justicia.

Con esa base refiere, que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, emitida por la AGIT.

III. INTERVENCIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán como Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, en su condición de tercero interesado dentro de la presente demanda, se apersonó por memorial presentado el 1 de octubre de 2014 para plantear de su parte los siguientes argumentos:

Luego de hacer un relato de los antecedentes del proceso, y de copiar parte de la Resolución Jerárquica impugnada, señala que las facturas objeto de la presente demanda fueron debidamente respaldadas, que existió errónea interpretación de las normas y falta de valoración de pruebas por el demandante, ya que por las facturas que respaldan la operación de devolución impositiva, podía presumirse la existencia de la transacción, además que existen los libros, registros generales y especiales que están señalados en los arts. 66 num. I 11); 70 num. 4) del C.T.B., 37 del D.S. N° 27310, modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874, también que debieron aplicarse para esta devolución los arts. 12 y 13 de la Ley 1489 modificada por la Ley 1963, que regula específicamente sobre las devoluciones impositivas y que están en relación al art. 11 de la Ley 843, afirmando que en los hechos y de la documentación presentada por el SIN Oruro se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la Regalía Minera como establece la Administración Tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto sobre las cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no tomó en cuenta el valor que corresponde a la Regalía Minera, que por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal calculada sobre el valor bruto de venta, fue descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor COMIBOL.

Señaló que la AT sustentó su observación en la aplicación del inc. b), parág. IV del art. 4 del D.S. N° 29577, que no es pertinente al caso, ya que los concentrados de estaño se regulan por el parág. I del mismo art. 4 ya citado, en función del contenido fino de mineral y la cotización oficial.

III.1 Petitorio.

Concluye pidiendo se declare improbada la demanda del SIN Oruro manteniendo firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

IV.1 El 15 de febrero de 2013, se emitió Orden de Verificación - CEDEIM N° 0012OVE03131 dirigida a la Empresa Metalúrgica Vinto a objeto de realizar la verificación previa del CEDEIM de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal del IVA, del periodo enero de 2012 del sujeto pasivo; emitiéndose el correspondiente requerimiento de documentación a la citada empresa, la que luego de pedir ampliación del plazo entregó bajo Acta, la documentación solicitada.

IV.2 El 16 de mayo de 2013, el Departamento de Fiscalización del SIN Oruro presentó su Informe a la Gerencia Distrital Oruro del SIN, el cual sirvió de base para que se emita la Resolución Administrativa (RA) CEDEIM PREVIA 23-00492-13 de 16 de mayo de 2013, que estableció como importe a devolver, mediante CEDEIM al sujeto pasivo, el monto de Bs. 10.979.996 del IVA correspondiente al periodo fiscal enero de 2012.

IV.3 En este antecedente el contribuyente interpuso Recurso de Alzada, en contra de la citada RA, pronunciándose la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0856/2013 de 26 de agosto, que revocó parcialmente la RA CEDIEM PREVIA 23-00492-13 de 16 de mayo de

2012, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs. 1.946.553 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV y la nota fiscal 394, no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago, declarándose como importe sujeto a devolución el monto de Bs. 12.926.549 resultante de la suma de Bs. 1.946.553 más el monto de Bs. 10.979.996, establecido como importe a devolver por la AT en el primer numeral de la parte resolutive de la Resolución Administrativa impugnada, por el período fiscal enero de 2012.

IV.4 Contra la citada resolución la AT planteó recurso jerárquico, el cual luego de su trámite pertinente mereció la Resolución AGIT RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración del crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 1.611.537 correspondiente a las facturas 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721 y 722 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni y la factura 394 de Julio Padilla Campero, y mantuvo firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras y el pago de la factura 1969, los mismos que constituyen en medios de pago válidos, por lo que se dejó sin efecto por medios fehacientes de pago la suma de Bs. 335.016, resultando el importe sujeto a devolución de Bs. 11.315.012 por el período fiscal enero de 2012.

V. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si el importe total facturado que incluye la Regalía Minera retenida e incluidas en las facturas 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722 y 394 emitidas por COMIBOL, constituye medio fehaciente de pago para la devolución impositiva de un CEDEIM.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

VI.1 De la revisión de los anexos y principalmente de fs. 605, 629, 650, 672, 691, 710, 728, 746 y 764 (del anexo 5), cursan los resúmenes de liquidaciones finales, donde se consignaron las Regalía Minera que se resta del valor neto de ventas, aspecto que es el punto central de la demanda; en ese mérito las facturas 713 al 722 emitidas por COMIBOL Huanuni y la 394 emitida por Julio Padilla Campero, constituyen el objeto de la controversia al haberse consignado como medios fehacientes de pago con relación a la retención de las Regalías Mineras.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria a la L. N° 1777 del abrogado Cód. Min., sobre el régimen regalarario e impositivo minero señaló en el art. 96; que quien realice las actividades mineras de: a) prospección y exploración; b) explotación y concentración; c) fundición y refinación; d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una regalía minera conforme a lo establecido en el presente título, por su parte el art. 97 de la presente ley establece; que en cada operación de venta o exportación realizada, cada liquidación así determinada se asentará en un libro llamado Ventas Brutas - Control RM. Asimismo, el comprador de minerales o metales descontará el importe de la RM liquidado por sus proveedores que se asentará en un libro llamado Compras Control RM, según Reglamento.

Con base en las disposiciones legales citadas, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un instrumento irrefutable que evidencia no sólo la existencia de una transacción, sino además el pago de la misma; sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador es simplemente un agente de retención, motivo por el cual no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la Resolución ahora impugnada, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en el sentido de que la regalía minera no está sujeto al IVA y por lo tanto no genera crédito fiscal.

En el caso de autos, el proveedor u obligado al pago de la regalía minera fue la Empresa Minera Huanuni COMIBOL, que fue retenida por EMV a momento de la compra de los minerales, es decir, pagó su valor deduciendo el impuesto por las regalías mineras y no lo registró en su Libro de Compras y Ventas como agente de retención, motivo por el cual la EMV, no puede beneficiarse de un crédito fiscal por este hecho, como equivocadamente entendió la AGIT; consiguientemente, la Regalía Minera no puede sujetarse al IVA y crear un crédito fiscal por este concepto, cuando en los hechos las facturas 713 al 721, nunca se pagaron en el 100% del precio que establece la nota fiscal, sino que se pagó menos la deducción efectuada por el impuesto a la regalía minera.

Con referencia al pedido de la EMV, que debe procederse a la devolución del crédito fiscal por el pago de la Regalía Minera, porque el reconocimiento del saldo acreedor por parte de COMIBOL no afecta la base imponible del IVA, no es evidente, porque no se ha demostrado el pago total de las facturas citadas, no coincide con la realidad y con el mandato de las normas citadas precedentemente, en la que se ordena al comprador retener el importe correspondiente a las Regalías Mineras y empozarlo.

VI.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada cumplió con la normativa administrativa legal citada, habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos parcial en la resolución analizada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde revocar parcialmente resolución jerárquica AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, confirmándose la depuración efectuada por el SIN Oruro con relación a las facturas 713 al 721, por el concepto de retención de Regalías Mineras.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la L. Pdto. Adm. N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda; en su mérito, se revoca parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2077/2013 de 15 de noviembre, que mantuvo firme la revocación efectuada por la Resolución ARIT-LPZ/RA 0856/2013 de 26 de agosto, dictada por la ARIT La Paz, por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras correspondiente a las facturas 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720 y 721 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, consiguientemente se confirma la depuración efectuada por la AT Oruro, al no constituir en medios fehacientes de pago válidos para el beneficio de crédito fiscal las retenciones por concepto de Regalías Mineras.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina.

Sucre, 15 de abril de 2017.

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



265

**Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 30, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1435/2013, de 13 de agosto (fs. 3 a 11), el memorial de contestación de fs. 52 a 54, la réplica de fs. 80 a 82, la dúplica de fs. 92-93, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Willan Elvio Castillo Morales, en representación de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud del Memorándum CITE N° 0120/12 de 05/01/2012 (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 25 a 30, manifestando que al amparo de lo establecido en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1435/2013 de 29 13 de agosto.

Expresa que la Gerencia Regional Santa Cruz, emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULERZR-RS-0112/12 de 22 de junio de 2012, declarando probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando imputada contra Saúl Marcos Marschall, importador, identificado como Marschall Import Export Ltda., y Jackeline Severich de Rocabado, en representación de Zona Franca Comercial-Industrial y Maquiladora Puerto Suárez S.A. (ZOFRAMAQ), toda vez que la Aduana Nacional a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización, instruyó realizar el control no habitual a las operaciones realizadas por el concesionario de Zona Franca Comercial Industrial y Maquiladora Puerto Suarez S.A. (ZOFRAMAQ), a objeto de verificar si el inventario registrado en el Sistema Informático para Zonas Francas SIZOF coincide con las mercancías existentes físicamente en sus almacenes.

En ese sentido, como resultado de la verificación documental y física efectuada, se determinó 105 ítems faltantes, consistentes en sandalias, zapatillas femeninas y zapatos infantiles de industria brasileña, calificando la conducta de Saúl Marcos Marschall, importador y Jackeline Severich de Rocabado, en representación de ZOFRAMAQ, como ilícito aduanero de contrabando contravencional conforme lo previsto en el art. 181-a), b) y g) del Cód. Trib., plasmado en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013, sancionando a los responsables del ilícito aduanero, con el pago del 100% del valor de la mercancía en sustitución, en virtud de lo establecido en el parág. II del art. 181 del Cód. Trib., monto que asciende a la cifra de \$us. 16.667.73.

A raíz de lo mencionado, Saúl Marcos Marschall, representado legalmente por Carlos Alberto Paz Paz, el 8 de febrero de 2013, interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULERZR-RS- 0112/12 de 22 de junio de 2012, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0390/2013, que confirmó la resolución sancionatoria de contrabando impugnada.

En desacuerdo con la resolución de alzada, Saúl Marcos Marschall, representado legalmente por Carlos Alberto Paz Paz, dedujo el 11 de junio de 2013, recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1435/2013 de 13 de agosto, que dispuso anular la resolución de alzada; en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013 de 13 de marzo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, hizo una interpretación y aplicación errónea de la normativa tributaria, plasmada en la resolución impugnada, observando aspectos que no fueron planteados por la parte recurrente, haciendo una lectura equivocada de las pretensiones impetradas y contraviniendo lo establecido en el art. 22-I del D.S. N° 27350, refiriendo que ZOFRAMAQ, no puede ser sujeto del ilícito aduanero de contrabando, porque no se adecúa a ninguna de las conductas que determinan los incs. a), b) y c) del art. 181 de la L. N° 2492; extremo que en su criterio es desvirtuado por lo determinado en el art. 118 de la L. N° 1990, señalando que no es necesario que el concesionario sea el autor material del ilícito sindicado, sino que es suficiente su falta al deber de cuidado sobre las mercancías que se encuentran bajo su custodia, toda vez que es responsable de los hechos suscitados en los depósitos que administra; lo que demuestra la parcialidad de la AGIT, al introducir ese aspecto que no fue planteado por el recurrente.

Por otro lado, alega que la AGIT con un escueto argumento, determinó que el Acta de Intervención AN-GNFGC-C 021/2013 de 13 de marzo, carece de una relación circunstanciada de hechos y motivación, siendo que contrariamente a lo señalado, contiene una ampulosa y detallada descripción de los hechos suscitados y el nexo de causalidad entre la conducta observada y el ilícito; es decir, contiene causa y fundamento suficiente para atribuir la conducta del ilícito aduanero de contrabando contravencional a los directamente responsables, Saúl Marcos Marschall y Jackeline Severich de Rocabado, remarcando que este aspecto, no fue pretendido por el recurrente en ninguno de sus recursos en la instancia administrativa, quien solo se limita a arremeter en contra de la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULERZR-RS-0112/2012 de 22 de junio, lo que a su entender, demuestra la incongruencia con la que se emitió la resolución jerárquica impugnada.

Seguidamente, realiza la cita textual del art. 1 de la L. N° 1990 de 28 de junio de 1999, art. 22 del D.S. N° 25870, arts. 66, 81, 100 y 181 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial señalando que habiéndose demostrado que la AGIT vulneró el derecho a la valoración razonable de la prueba como elemento del debido proceso, al sustentarse en cuestiones que no fueron planteadas por la parte recurrente, solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, que en virtud de los fundamentos expuestos, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa, revoque la Resolución AGIT-RJ 01435/2013 de 13 de agosto, confirmando la Resolución ARIT-SCZ/RA 0390/2013 de 20 de mayo y en consecuencia, declare firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-0112/2012 de 22 de junio, a fin de mantener subsistente la facultad de la Aduana Nacional de imponer y ejecutar las sanciones por los ilícitos aduaneros evidenciados en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013 de 13 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 32 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como parte interesada Saúl Marcos Marschall, se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria, en su condición de tercero interesado, en su domicilio real, sito en calle Pari N° 269, zona central de Santa Cruz de la Sierra.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 52 a 54, y providenciado a fs. 55, se dispuso se reserve su consideración hasta la devolución de la provisión citatoria.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada, el 2 de julio de 2014, como se verifica de la literal de fs. 46, devuelta mediante nota de fs. 47 y recibida según cargo de la vuelta, por providencia de fs. 48 se dispuso su arrimo al expediente; cumplida asimismo la notificación al tercero interesado, el 29 de agosto de 2014, de acuerdo con el formulario de fs. 68, devuelto mediante nota de fs. 69 y recibida según cargo de la vuelta, por providencia de fs. 70 se dispuso su arrimo al expediente, con noticia contraria.

A continuación, por providencia de fs. 77, providenciando el memorial de fs. 52 a 54, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Expresa que se debe tomar en cuenta que de la documentación presentada por ZOFRAMAQ, la aduana realizó un inventario de las mercancías del usuario identificado como Marschall Import Export Ltda., identificando 105 ítems faltantes, por lo que este hecho no puede ser considerado como contravención de contrabando, debido a que no se adecua a ninguna de las conductas determinadas en los incs. a), b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, en razón a que el concesionario ZOFRAMAQ, no es quien introdujo a territorio aduanero la mercancía faltante, no realizó el tráfico de las mismas, no se encuentran en su posesión ni las comercializó, toda vez que se trata de una persona jurídica a la que el

Estado, le otorgó a través de las instancias respectivas, la concesión para administrar la zona franca de acuerdo a la definición establecida en el inc. g), del art. 3 del D.S. N° 27944, es decir que ejerce control del ingreso, permanencia y salida de las mercancías, de acuerdo a lo establecido en el inc. b) del art. 22 del citado Decreto Supremo; aspecto que a su criterio determina que su conducta no es una acción u omisión que se ajuste a los presupuestos establecidos para la contravención aduanera de contrabando.

Señala que además se debe considerar que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-021/2012 de 13 de marzo, al haber establecido diferencias en base a la toma de inventarios realizados en base al reporte extraído del sistema SIZOF, la misma carece de una relación circunstanciada de los hechos, es decir, no cuenta con la debida motivación, en consecuencia, está viciada de nulidad porque vulnera la garantía del debido proceso reconocida en el art. 115, parágs. I y II de la C.P.E., y art. 68-6 de la L. N° 2492.

Cita como línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0013/2014 y respalda lo señalado, invocando la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduna Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1435/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa a fs. 80 a 83, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo fue providenciado a fs. 90, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 92 a 93, por providencia de 58, se decretó autos para sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la administración aduanera emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-ULEZR-RS-0112/2012, de 22 de junio (fs. 2 a 4, anexo I), que resolvió, declarar probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando imputada contra Saúl Marcos Marschall, importador, identificado como Marschall Import Export Ltda., y Jackeline Severiche de Rocabado, representante legal de ZOFRAMAQ y considerando que no existe mercancía comisada, en aplicación de lo establecido por el art. 181-11, impuso en sustitución, la sanción correspondiente al pago del 100% del valor de la mercancía, que asciende a la suma de \$us. 16.667.76 e instruyó la ejecución tributaria establecida en la Sección VII del Capítulo II, Título II del Código Tributario, hasta la suma indicada.

III.2.- Seguidamente, Carlos Alberto Paz Paz, en representación legal de Saúl Marcos Marschall, mediante memorial de fs. 47-48 del anexo I, interpuso recurso de alzada contra la resolución sancionatoria descrita precedentemente; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0390/2013 de 20 de mayo (fs. 83 a 94 del anexo I), que determinó confirmar la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-ULEZR-RS-0112/2012 de 22 de junio.

III.3.- En virtud de lo anterior, el sujeto pasivo, por memorial de fs. 117 a 119 del anexo I, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1435/2013 de 13 de agosto (fs. 125 a 142, anexo 1), que decidió anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0390/2013 de 20 de mayo y consecuentemente, anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C de 21 de marzo, disponiendo se emita una nueva, que contenga los requisitos mínimos establecidos en los arts. 96, parág. II de la L. N° 2492 y art. 66 del D.S. N° 27310, conforme lo dispuesto en el inc. c), parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si es evidente que la autoridad jerárquica, se pronunció sobre aspectos que no fueron planteados por el recurrente, concretamente sobre: 1) Que la Zona Franca Comercial Industrial y

Maquilladora Puerto Suarez S.A. (ZOFRAMAQ), a través de su representante, Jackeline Severich de Rocabado, no puede ser sujeto de imputación del ilícito aduanero de contrabando, debido a que su conducta no se adecua a ninguna de previsiones descritas en los incs. a), b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492. 2) Que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013 de 13 de marzo, carece de relación circunstanciada de hechos y motivación.

V.1. Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente, finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

En la especie, la entidad demandante interpone demanda contenciosa administrativa, argumentando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013 de 13 de marzo, considerando aspectos que no fueron reclamados por el recurrente en ninguna de las instancias administrativas, referidos a que ZOFRAMAQ no puede ser sujeto de imputación del ilícito aduanero de contrabando, debido a que no se adecua a ninguna de las conductas determinadas en los incs. a), b) o g) del art. 181 de la L. N° 2492, y por otro lado, determinó que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013 de 13 de marzo, carece de relación circunstanciada de hechos y motivación.

En consecuencia corresponde ingresar al análisis de estos puntos a efecto de dar respuesta a los reclamos planteados y así verificar si tiene o no sustento legal la demanda.

Inicialmente cabe aclarar que la Zona Franca Comercial e Industrial y Maquiladora Puerto Suárez S.A. no puede y no corresponde que sea sujeto de imputación del ilícito aduanero de contrabando, ya que como acertadamente expresó la autoridad jerárquica al resolver la resolución ahora impugnada, no es la concesionaria la que introdujo a territorio aduanero la mercancía faltante, tampoco realizó tráfico con ella, no se encuentra en su posesión ni la comercializó, encontrándose sus actos sujetos a lo dispuesto por el inc. g) del art. 3-b) del art. 22 del D.S. N° 27944.

Lo señalado precedentemente, debe ser comprendido en relación con el contenido de los incs. a), b), y g) del art. 181 de la L. N° 2492, que disponen: "a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía. b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales. (...) g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

Finalmente, la razón por la que deben ser consideradas las previsiones del art. 181 de la L. N° 2492 citadas, es porque como resultado de la verificación documental y física efectuada, se determinó 105 ítems faltantes, consistentes en sandalias, zapatillas femeninas y zapatos infantiles de industria brasileña, calificándose la conducta de Saúl Marcos Marschall, importador y Jackeline Severich de Rocabado, en representación de ZOFRAMAQ, como ilícito aduanero de contrabando contravencional, plasmada en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013, incluyendo a Jackeline Severich de Rocabado, en representación de ZOFRAMAQ equivocadamente, por los motivos que fueron relacionados precedentemente.

El contribuyente, a través del recurso de alzada de fs. 59-60 y vta., de antecedentes administrativos, formuló su reclamo respecto del "...Acta de Intervención Contravencional N° AN-UFIZR-AI-028/12 de 28/03/2012, nótese nuevamente la fecha, acto que resulta a todas luces infundado, ilegal y violatorio de derechos, como voy a demostrar".

Pronunciada la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0390/2013 de 20 de mayo (fs. 83 a 94 de antecedentes administrativos), en el último párrafo de su página 22, señala:

"Por lo expuesto, evidenciándose que el recurrente omitió presentar pruebas de descargo ante la administración aduanera y las presentadas ante la instancia de alzada no cumplen con lo establecido en el inc. a) del art. 217 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), siendo evidente que ante la falta de pruebas a su favor que permitan desvirtuar los cargos en su contra referidos en los incs. a), b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, corresponde desestimar su pretensión y mantener firme la resolución impugnada".

Lo anterior vulnera el principio de verdad material expresado en el parág. I del art. 180 de la C.P.E., y el imperativo contenido en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, aplicable en materia tributaria por disposición del num. 1 del art. 74 y del art. 200 de la L. N° 2492.

Por otra parte, debe tenerse presente que el art. 2 del D.S. N° 28238 de 17 de mayo de 2005, modificado por el artículo único de la norma de igual rango N° 28392 de 6 de octubre de 2005, dispone: "I. Se establece, que a partir de la publicación del presente decreto supremo, las instituciones públicas dependientes del Poder Ejecutivo, establecidas en la Ley de Organización del Poder Ejecutivo y sus decretos supremos reglamentarios, deberán aceptar fotocopias simples en reemplazo de las fotocopias legalizadas exigidas para la gestión de sus trámites; reservándose la prerrogativa de exigir la presentación del original, cuando así se considere necesario para fines de verificación.

II. Quedan exceptuados de la aplicación del párrafo precedente, el Ministerio de Educación a efectos de la aplicación del D.S. N° 26275 de 5 de agosto de 2001, normativa de institutos técnicos e inscripción al registro docente administrativo y, el Ministerio de Salud y Deportes a efectos de la aplicación del D.S. N° 26958 de 11 de marzo de 2003".

En consecuencia, en observancia de los principios descritos en el parág. I de la C.P.E., y de la disposición contenida en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, relativa al principio de verdad material, aplicable en la materia por mandato del num. 1

del art. 74 y del art. 200 del Cód. Trib., la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, tenía el deber de apreciar y valorar la prueba de descargo presentada, independientemente del hecho que se trató de fotocopias simples.

En el recurso jerárquico deducido de fs. 117 a 119 y vta., particularmente en la página 117 y vta., el contribuyente reitera sus observaciones respecto del Acta de Intervención Contravencional, por lo que en la Resolución AGIT-RJ 1435/2013 de 13 de agosto, la autoridad jerárquica, determina en el sub num. xii de su página 14 lo siguiente:

“En este entendido, teniendo en cuenta que los arts. 96, parág. II de la L. N° 2492 y 66 del D.S. N° 27310, prevén que en contrabando, el acta de intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá, entre otros requisitos esenciales, la relación circunstanciada de los hechos, viciando de nulidad la ausencia de uno de estos requisitos esenciales, siendo que en el presente caso se tiene que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-021-12, de 13 de marzo de 2012, al establecer diferencias en base a la toma de inventarios realizados en base al reporte extraído del sistema SIZOF, la misma carece de una completa relación circunstanciada de hechos, es decir, no cuenta con la debida motivación, en consecuencia está viciada de nulidad y vulnera la garantía del debido proceso reconocida en los arts. 115 parág. I y II, de la C.P.E., y 68 num. 6 de la L. N° 2492 (CTB)”.

El parág. II del art. 96 de la L. N° 2492, determina: “En contrabando, el acta de intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante decreto supremo”.

A continuación el parág. III del mismo artículo, establece: “La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda”.

Por su parte, el art. 66 del D.S. N° 27310, dispone: “El acta de intervención por contravención de contrabando deberá contener los siguientes requisitos esenciales: a) Número del Acta de Intervención. b) Fecha. c) Relación circunstanciada de los hechos. d) Identificación de los presuntos responsables, cuando corresponda. e) Descripción de la mercancía y de los instrumentos decomisados. f) Valoración preliminar de la mercancía decomisada y liquidación previa de los tributos. g) Disposición de monetización inmediata de las mercancías. h) Firma, nombre y cargo de los funcionarios intervinientes”.

Lo expresado precedentemente, demuestra que no es evidente lo alegado por el demandante, en sentido que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se hubiera pronunciado sobre aspectos que no fueron reclamados por el sujeto pasivo, siendo que la señalada autoridad jerárquica, falló disponiendo la nulidad de la resolución de alzada, anulando obrados hasta el acta de intervención contravencional, en base a todo lo fundamentado por el sujeto pasivo en su memorial de recurso jerárquico, por lo que, en resguardo del principio de congruencia, la autoridad demandada resolvió correctamente lo que correspondía; no siendo válida la afirmación del demandante al señalar que la resolución jerárquica hubiera contravenido lo establecido en el art. 22, num. I del D.S. N° 27350, que de manera textual establece: “Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas”, aspectos que se encuentran claramente plasmados en la resolución jerárquica que se impugna.

Tomando en cuenta que al declarar improbada la demanda, se confirma la nulidad dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 021/2013 de 13 de marzo, inclusive, este Supremo Tribunal de Justicia se halla eximido de la responsabilidad de ingresar al análisis del segundo objeto de controversia en el proceso, relativo al hecho si ZOFRAMAQ puede ser sujeto de imputación del ilícito aduanero de contrabando, considerando que su conducta no se adecua a ninguna de las descritas en los incs. a), b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492.

V.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1435/2013 de 13 de agosto, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1435/2013 de 13 de agosto, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 46, interpuesta por Willan Elvio Castillo Morales, en su condición de Gerente Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1435/2013 de 29 de julio, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



266

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 37 a 41, en la que Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1668/2013 pronunciada el 9 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 80 a 82, replica de fs. 89-90, dúplica de fs. 113-114, apersonamiento del tercer interesado de 117 a 119, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1668/2013 de 9 septiembre, afectó los intereses de la administración tributaria, debido a que el fallo emitido confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0490/2013 de 17 de junio, disponiendo en consecuencia la anulación de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la notificación de la Vista de Cargo N° 23-0001946-12 de 19 de noviembre, debiendo la administración realizar una nueva diligencia de notificación en base a los arts. 83 y ss., de la L. N° 2492; el inc. b), parág. I del art. 212 de la L. N° 2492.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró el art. 13 de la L. N° 2492 y no interpretó correctamente el principio constitucional de derecho a la defensa.

Manifiesta que la AGIT, ha omitido lo establecido por el art. 65 de la L. N° 2492, que establece que los actos de la administración tributaria por estar sometidos a la ley se presume de legítimos, y aquel contribuyente o persona particular que quiere demostrar lo contrario deberá probarlo, precepto que está respaldado en las SS.CC. Nos. 1464/04 R de 13 de septiembre y 95/01 de 21 de diciembre, referidas a la presunción de legitimidad salvo expresa declaración judicial en contrario.

Por otra parte, la AGIT, vulnera lo estipulado en la L. N° 2492, en cuanto a las obligaciones tributarias que todo contribuyente debe cumplir, cuyo concepto se encuentra protegido en el art. 13 del mencionado cuerpo legal y que establece: "...la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal...", lo que implica que a partir del vínculo de la relación tributaria entre el contribuyente y la administración tributaria, de forma voluntaria acepta el aperturar su NIT, lo que conlleva implícito, el cumplimiento de deberes formales estipulados expresamente en la norma.

De lo citado se desprende que la administración tributaria aseguró la efectiva finalidad del derecho a la defensa, toda vez que le hizo conocer al contribuyente desde el inicio todos los actos administrativos emitidos, puesto que se procedió a notificar mediante cédula la Orden de Verificación N° 0011OVE00234 el 6 de junio de 2012, en el domicilio declarado por el contribuyente, conforme al padrón del SIN. Por ello, el contribuyente Marco Tulio Malta de Olivera Lina, luego de haber tomado conocimiento del inicio del trabajo de fiscalización, el 13 de junio de 2012 solicitó mediante carta firmada se le extienda una prórroga para la presentación de la documentación requerida; solicitud que en atención a la defensa que le asiste le fue otorgada mediante Proveído N° 24-0000727-12. Por este motivo el 2 de julio de 2012 el contribuyente presentó al Servicio de Impuestos Nacionales parte de la documentación requerida por la administración tributaria, excepto los libros de compras y ventas IVA, incumpliendo con ello sus deberes formales estipulados en la RND 10-0012-04, L. N° 2492 y de más normas, por lo que se emite la Vista de Cargo N° 23-0001946-12, que fue notificada por cédula en el mismo domicilio del contribuyente, notificándosele con la orden de verificación. Posteriormente se dictó la R.D. N° 17-0001751-12 que fue notificada mediante cédula en el mismo domicilio, es decir de la misma forma que los otros dos actos administrativos anteriores, de donde se constata que la administración tributaria cumplió con todos los medios legales establecidos a objeto de que el contribuyente cumpla con sus obligaciones impositivas y más aún cuando el contribuyente tenía pleno conocimiento de las mismas, presentan de forma incompleta la documentación que le fue solicitada. Sin embargo procede a impugnar la resolución determinativa pretendiendo con esta maliciosa acción se declaren nulidades inexistentes, situación que dio lugar a que la AGIT en la

resolución impugnada interprete de forma errada el art. 115 de la C.P.E., anulando los actos administrativos bajo el argumento de que se le habría causado indefensión, obviando que este en calidad de contribuyente, debió ser diligente y responsable con el cumplimiento de sus obligaciones. De lo que se colige que sólo existirá un atentado a la defensa cuando el contribuyente no tomó conocimiento de las actuaciones de la administración tributaria a razón de que este no le hizo conocer el inicio, el trámite y la conclusión del procedimiento de fiscalización y determinación, por cuanto no se puede considerar que los actos administrativos sean válidos y produzcan los efectos jurídicos, lo cual no ocurre cuando ha conocido desde un inicio el proceso o su tramitación.

La AGIT, violó el art. 76 referido a la carga de la prueba de la L. N° 2492 y art. 4-d) de la L. N° 2341 que consagra el Principio de Verdad Material.

La AGIT, vulneró lo establecido en el art. 76 de la L. N° 2492 que establece: "...quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.". Toda vez que ha basado la resolución de recurso jerárquico en la supuesta indefensión alegada por el contribuyente sin que este demuestre fehacientemente estos extremos.

Por otra lado se ha vulnerado el Principio de Verdad Material estipulado en el art. 4-d) de la L. N° 2341: "La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal...", puesto que pretende desconocer que la administración tributaria procedió a solicitar documentos y descargos al contribuyente, desde el inicio del proceso determinativo, salvaguardando a su vez la garantía del debido proceso del contribuyente y sin embargo éste por negligencia o malicia no cumplió, pretendiendo posteriormente acusar vulneraciones a sus garantías constitucionales, omitiendo a su vez que para la determinación de la deuda la administración tributaria ha procedido usar no sólo la información obtenida de la documentación presentada por el contribuyente sino también a usado todos los medios previstos por ley, para ello. Cita a continuación la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio referida a la verdad material. Finalmente indica que la AGIT en la resolución impugnada ha violado flagrantemente el art. 76 de la L. N° 2492, es decir la documentación que se tiene en el expediente de antecedentes demuestra la legalidad de los actos administrativos emitidos por la administración tributaria y que al omitir su minuciosa revisión vulneró su derecho a la defensa.

I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia declarando probada la demanda, se revoque la Resolución N° AGIT/RJ 1668/2013 de 9 de septiembre, manteniendo la calificación preliminar de la conducta, la cual se adecua al ilícito tributario de omisión de pago en el marco de lo previsto por el art. 165 de la L. N° 2492. Deuda que deberá ser re liquidada a la fecha de pago, conforme establece el art. 47 de la repetida L. N° 2492.

II. De la contestación a la demanda.

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

El 26 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó por cédula a Marco Tulio Malta de Oliveira Lima, con la Vista de Cargo N° 23-0001946-12 de 19 noviembre de 2012, entregando una copia a Wilma Flores Mamani, en calidad de empleada, quien rehusó firmar, de lo que, como consecuencia el contribuyente no presentó descargos a la vista de cargo, situación por la cual no puede asegurarse que el mismo tenía conocimiento de dicho acto y pudo ejercer su derecho a la defensa, es así que al momento de la interposición del recurso de alzada, manifestó como agravio la intervención de una menor de edad en el procedimiento de notificación por cédula de la vista de cargo, señalando que Wilma Flores Mamani, no tenía la mayoría de edad al momento de la notificación del mencionado actuado, situación por la cual no se habría cumplido con lo dispuesto en el art. 85 de la L. N° 2492, aspecto que fue debidamente acreditado mediante presentación de prueba a tiempo de plantear el recurso de alzada, consistente en el certificado de nacimiento original y fotocopia de su cédula de identidad que establece que la receptora de los avisos y de la cédula, nació el 12 de mayo de 1995, por ende a noviembre de 2012 tenía 17 años, es decir no mayor de edad a momento de practicarse el procedimiento de notificación por cédula. En tal sentido se vició la notificación, dejándose en indefensión al contribuyente al no dársele a conocer la vista de cargo a objeto de que presente los descargos correspondientes, impidiéndole asumir defensa conforme a lo previsto en el art. 115 de la C.P.E., de esa forma de acuerdo a lo previsto en los parágs. I y II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicables supletoriamente al caso en virtud del num.1 del art. 74 de la L. N° 2492, correspondió subsanar el procedimiento a objeto de que el contribuyente asuma defensa.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Regional Santa Cruz, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos, permite concluir lo siguiente:

El 6 de junio de 2012, se notificó mediante cédula al contribuyente Marco Tulio Malta de Oliveira Lima, con la Orden de Verificación N° 0011OVE00234 Form. 7531, anexo al F-7531 y con el Formulario de Requerimiento N° 113259, por el Impuesto al Valor Agregado, derivado de la verificación del crédito fiscal, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2008.

El 13 de junio de 2012, mediante NUIT (4283/2012) el contribuyente solicitó una prórroga para la presentación de la documentación solicitada, habiéndosele prorrogado 3 días hábiles más. Así el 2 de julio de 2012 el contribuyente presentó parcialmente la documentación solicitada.

Posteriormente el 27 de diciembre de 2012, la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. N° 17-0001751-12, que determinó de oficio sobre base cierta las obligaciones del contribuyente, por un monto total de UFV 294.984.50,

correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos enero a diciembre de la gestión 2008, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa sancionatoria por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

Impugnada la indicada resolución, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0490/2013 de 17 de junio, que anula obrados, hasta la notificación de la Vista de Cargo N° 23-0001946-12 de 19 de noviembre de 2012, inclusive debiendo la administración realizar una nueva diligencia de notificación cumpliendo con lo previsto en los arts. 83 y ss., de la L. N° 2492.

Contra la resolución de alzada, se interpuso recurso jerárquico, que culminó con la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ 1668/2013 de 9 de septiembre, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 84, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 89-90; a su turno fue presentado duplica que sale de fs. 113-114.

Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 115, se dispuso autos para sentencia, posteriormente cursa memorial del tercer interesado cursante de fs. 117 a 119 que pide se declare improbadamente la demanda.

IV. Problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-1668/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar, la legalidad o ilegalidad de la decisión que anula obrados, hasta la notificación de la Vista de Cargo N° 23-0001946-12 de 19 de noviembre de 2012, debiendo la administración realizar una nueva diligencia de notificación cumpliendo con lo previsto en los arts. 83 y ss., de la L. N° 2492.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.O.J., que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

De los antecedentes administrativos cotejados con la resolución jerárquica impugnada, y los dos puntos demandados sintetizados en uno se tiene:

El art. 85 de la L. N° 2492, referido a la notificación por cédula, señala un trámite específico para practicar la misma, que empieza cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad, formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula. Ahora sobre la cédula, estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de 18 años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

A su vez el art. 83 parág. II sobre los medios de notificación señala que es nula toda notificación a las formas anteriormente descritas, entre ellas la cédula, cuando no se siga el procedimiento referido anteriormente.

En la especie, de los datos del proceso se constata que para la notificación por cédula con la Vista de Cargo N° 23-0001946-12 de 19 de noviembre de 2012, la administración tributaria, el 23 de noviembre de 2012, se constituyó en el domicilio fiscal de Marco Tulio Malta de Oliveira, ubicado en calle s/n de la Urb. Espíritu Santo, quien no fue encontrado por lo que se le dejó el primer aviso de visita a hrs. 10:04 a Wilma Flores Mamani, empleada de la referida casa, quien se rehusó a firmar la referida actuación, a quien se le comunicó que el contribuyente o sujeto pasivo, sería buscado nuevamente el 26 de noviembre de 2012 a hrs. 10:00, lo cual ocurrió sin que el contribuyente nuevamente pueda ser habido, por lo que se dejó el segundo aviso de visita nuevamente entregado a Wilma Flores Mamani quien otra vez se rehusó a firmar, ambas diligencias administrativas realizadas por el notificador de la administración tributaria Alex Menacho Vargas y como testigo de actuación Lizbeth Rodríguez Castedo. En esa secuencia este funcionario notificador realizó su representación, indicando que el contribuyente no pudo ser encontrado, por lo que solicitó la autorización para la notificación por cédula con la vista de cargo, en cumplimiento del parág. II del art. 85 de la L. N° 2492, representación que dio lugar a la autorización por parte del Gerente Distrital del SIN de la notificación mediante cédula, que se realizó el mismo 26 de noviembre de 2012, entregando la copia de ley y la diligencia a Wilma Flores Mamani con C.I. N° 8277588 S.C., en su calidad de empleada, quien se rehusó a firmar la referida notificación.

Posteriormente, una vez emitida la resolución determinativa, a momento que el contribuyente interpuso su recurso de alzada, manifestó como agravio la intervención de una menor de edad en el procedimiento de notificación por cedula de la vista de cargo, lo cual fue acreditado con la presentación del certificado de nacimiento original y fotocopia de la cedula de identidad de Wilma Flores Mamani empleada del contribuyente quien por los datos que arroja su certificado nació el 12 de mayo de 1995 y a la fecha en que se inició el procedimiento de notificación cedula con la entrega a la indicada de las copias de las diligencias, ocurrida en noviembre de 2012, tenía 17 años, por ende no era mayor de edad a momento de practicarse el repetido procedimiento de notificación mediante cedula.

En ese sentido el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 aplicable supletoriamente al caso por la permisón contenida en el núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 señala que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, asimismo el art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé que es procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

En tal contexto el parág. II del art. 115 de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso en concordancia con los núm. 6 y 7 del art. 68 de la L. N° 2492 los cuales establecen que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados y aportar en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos. Aspecto que se violentó en la presente causa por cuanto al no adecuarse la notificación a derecho se privó al contribuyente de conocer la vista de cargo dentro de la determinación de oficio, vulnerándose su derecho a la defensa, al no dar lugar tácitamente a la presentación de pruebas y argumentos que de ser valorados podrían determinar la inexistencia de reparos, por más de que haya conocido el procedimiento de verificación e incluso solicitado en esta etapa una prórroga para la presentación de documentación, lo que no implica necesariamente que haya conocido el contenido y los alcances de la vista cargo.

Si bien es cierto que se presume la legitimidad de los actos administrativos, sin embargo en la especie la notificación con la Vista de Cargo N° 23-0001946-12, no cumplió con lo previsto por ley concretamente con el art. 85 de la L. N° 2492 que a su vez afecta la validez de la resolución determinativa, máxime si la norma expresamente exige que la notificación por cedula debe ser entregada a cualquier persona mayor de dieciocho años, situación que no ocurrió viciando de nulidad dicho acto, debiendo reencausarse dicho trámite en sujeción al art. 83 y ss., de la repetida L. N° 2492.

Con respeto a la verdad material, se evidencia en el caso que al contrario de lo expresado por el demandante, la resolución impugnada en consonancia con la de alzada, buscaron el conocimiento de la realidad en oposición a los rigorismos formales, por ende no se evidencia violación alguna sobre este principio.

Finalmente sobre la supuesta violación a los arts. 13 y 76 de la L. N° 2492, no corresponde su consideración por cuanto no fueron motivo de impugnación en el recurso de jerárquico planteado, por ende no fue analizado en la resolución ahora impugnada, sin embargo, la fundamentación que precede en los parágrafos anteriores demuestra la inexistencia de transgresión alguna de los referidos artículos.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta de fs. 37 a 41, por Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 1668/2013 de 9 de septiembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



267

Sociedad Boliviana de Cemento c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 114 a 138 interpuesta por la Sociedad Boliviana de Cemento S.A., la contestación a la demanda de fs. 220 a 233, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 6 de febrero de 2013 mediante carta Cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, requiere a SOBOCE, información consistente en “copias legalizadas de las actas de directorio correspondientes al periodo 1999 al 2012”, con un plazo de 7 días; respuesta de SOBOCE mediante carta de 8 de febrero de 2013, por el que comunica a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas que “la documentación requerida puede ser revisada en el domicilio de la Sociedad, quien además señala que las actas de directorio están protegidas por el parág. II del art. 25 de la C.P.E., y que la exhibición de documentos y libros debe hacerse en el establecimiento del comerciante conforme al Código de Comercio, asimismo solicito que consigne el acto administrativo dispuesto en la Nota Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013, en una resolución administrativa debidamente fundada y motivada, de conformidad al art. 19 y 20 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera, del cual el 13 de marzo de 2013 SOBOCE interpuso recurso de revocatoria contra el acto administrativo contenido en la carta antes descrita, emergente del mismo se emite la R.A. RA/Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013 de 11 de abril, que declara improcedente el recurso revocatorio, sobre el que interpone Recurso Jerárquico el 14 de mayo de 2013, resuelta mediante Reclusión Jerárquica N° 023.2013, que confirma la Resolución Administrativa de Revocatoria RA/Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Conforme a los antecedentes señalados, la entidad demandante señala que:

La resolución jerárquica vulneró los arts. 14 parág. III, 25 y 123 de la C.P.E., y el derecho a la defensa, debido proceso y principio de seguridad jurídica consagrados en los arts. 115 parág. II, 117 parág. I y 178 parág. I de la carta magna; que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, no tiene competencia para solicitar la documentación, que solo se circunscribe a poder pedir la exhibición de papeles, conforme el art. 16 del D.S. N° 29115 concordante con los arts. 58 y 60 del Cód. Com., situación que fue observada por SOBOCE mediante la carta Cite G.G. N° 40/12, aspectos no considerados en las resoluciones impugnadas, por lo que vulneran los derechos descritos en la constitución. Que la nota de solicitud de información motivador del recurso no es un acto de mero trámite tal como fue calificado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas y la resolución jerárquica, al contrario tiene el carácter de un acto de menor jerárquica y por tanto está dentro de las previsiones contenidas en los arts. 19 y 20 del Reglamento del SIREFI, pudiendo ser objeto de recursos administrativos y judiciales, la autoridad administrativa no consideró lo establecido en la segunda parte del art. 57 de la L. N° 2341, que la resolución jerárquica no solo niega un recurso sino que también ha puesto fin a la posibilidad de que SOBOCE pueda hacer valer sus derechos y garantías en la vía administrativa, dejando en indefensión por el exceso cometido por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas al exigir la entrega de documentación, contrario a lo previsto por el art. 56, 57 de la L. N° 2341 y 20 del Reglamento SIREFI. Asimismo refiere a la protección de los papeles privados, a la inviolabilidad de los mismos, que el art. 446 del Cód. Com., establece cuales los documentos que no son objeto de reserva comercial y que pueden publicarse, que la resolución jerárquica no considero dicho extremo, y que las actas de directorio de la sociedad tienen carácter privado no expuesto al público, en razón del art. 29 del Cód. Com., porque están relacionadas con la política, decisiones y estrategias comerciales, etc.; que el examen de las actas debería realizarse en el domicilio de SOBOCE como lo dispone el art. 60 del Cód. Com., y en resguardo del art. 25 de la C.P.E., asimismo refiere a la limitación en el ámbito comercial y administrativo para el examen de los papeles privados de las empresas conforme el art. 57 y 60 del Cód. Com., que ante la amenaza de ser sujeta a otras sanciones SOBOCE renuncia al derecho a la privacidad plasmada en la resolución jerárquica, el cual afecta el derecho a la privacidad, defensa y el debido proceso, estando estos papeles protegidos por el art. 25 de la C.P.E.; así también refiere a la irretroactividad de la norma conforme el art. 123, concordante con el art. 77 de la L. N° 2341, que ni el D.S. N° 29519 y el Reglamento de la competencia, establecen que la aplicación y efectos de sus disposiciones son retroactivas, para que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas pueda realizar un examen de más de 10 gestiones del 2000 a 2012, desconociéndose lo previsto por el 7 del Reglamento y 79 de la L. N° 2341, que la interposición de sanciones prescribe a los dos años computables a partir de los hechos de conformidad al art. 79 de la L. N° 2341, por lo que la resolución jerárquica es contraria al principio de prescripción y afecta la garantía constitucional de la irretroactividad de la ley, así como los derechos a la defensa y al debido proceso. Por ultimo respecto a las previsiones legales que regulan el procedimiento administrativo, señala que la resolución jerárquica, basa su decisión en apreciaciones subjetivas que otorgan validez a

argumentos arbitrarios utilizados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas en la resolución revocatoria, que al interponerse el recurso jerárquico este se resolverá de puro derecho entendido como la facultad que tiene la autoridad jerárquica de analizar la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos conforme el art. 52 del D.S. N° 27175, lo que en el caso de autos y los argumentos expuestos en los nums. 5.6 y ss., solo ha vertido una opinión subjetiva sobre el supuesto cumplimiento de la autoridad de menor jerarquía, que no contiene un análisis jurídico que respalde la decisión adoptada, que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas no cumplió con el art. 60 del Cód. Com., excedió su facultad prevista en el art. 16-7) del D.S. N° 29519, contraviniendo el principio de seguridad establecido en el art. 178 parág. I de la C.P.E., principios de sometimiento pleno a la ley y de verdad material dispuesto en el art. 4-c), d) de la L. N° 2341, de esta manera vulnerando el derecho al debido proceso consagrado en el art. 115 parág. II y art. 117 de la Ley Fundamental.

Consecuentemente la resolución jerárquica vulnera los derechos, garantías y principios constitucionales de SOBOCE, consagradas en los arts. 14 parág. II, 117 parág. I, 123 y 178 parág. I de la C.P.E., además de contraria a los principios que rige la actividad administrativa previstos en el art. 4-c), h), 77 y 79 de la L. N° 2341, arts. 58, 60, 446 del Cód. Com., y art. 16-17 del D.S. N° 29519, constituyéndose en causal de nulidad de los actos administrativos prevista en el art. 35 parág. I-d) de la L. N° 2341 en virtud del segundo párrafo del mismo artículo.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda con costas y se declare la nulidad de la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023/13 de 2 de septiembre de 2013, conforme a lo dispuesto en el art. 35-d) de la L. N° 2341, y como efecto del mismo la nulidad de la R.A. /Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013 y la nota Cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013.

II. De la contestación de la demanda.

Citada la autoridad demandada se apersona Franz Jaime Chávez Sandy en su condición de Director General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural del Estado Plurinacional de Bolivia, conforme a Testimonio de Poder N° 1800/13 de 16 de agosto de 2013, quien contestó negativamente la demanda contencioso administrativa por memorial presentado el 29 de mayo de 2014, cursante de fs. 220 a 233, manifestando los siguientes argumentos de hecho y derecho:

Refiere el marco normativo que regula las atribuciones para que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas , realice tareas de fiscalización a empresas conforme la L. Nos. 2427, 2495, D.S. N° 071, 29519, cuyas atribuciones son las de regulación, control y supervisión a las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción (...) sujetas a su jurisdicción en lo relativo a prácticas anticompetitivas absolutas y relativas, estando en consecuencia facultada a desarrollar inspecciones, auditorías de verificación y requerir desde luego, la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información generada por medios electrónicos o cualquier otra tecnología, instrumentos que le permiten identificar, comprobar, establecer y sancionar vulneraciones tanto a normativa comercial, como la referida a la libre competencia, en el marco de los principios constitucionales al debido proceso, derecho a la defensa, legalidad e presunción de inocencia concordantes con el art. 4 de la L. N° 2341 (principios generales de la actividad administrativa), lo cuales a criterio de esta cartera, fueron tutelados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas , procedimiento administrativo inicialmente de fiscalización a SOBOCE para posteriormente comprobar y sancionar mediante R.A. /Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DTDCDN/N° 115/2012.

Respecto a la solicitud de información refiere el art. 40 parág. II de la L. N° 2341, el mismo que fue con el fin de conocer y desestimar las circunstancias del caso, concordante con el art. 29 del D.S. N° 27175 que dispone que las Superintendencias Sectoriales del SIREFI, pueden disponer la producción de prueba respecto a los hechos y que sean conducentes para la toma de decisiones, y que para ello podrán realizar todas las actuaciones o diligencias que sean necesarias y pertinentes y que permitan comprobar la existencia y veracidad de información, conforme el art. 65 de la precitada norma. Asimismo señala el art. 16 del D.S. N° 29519 que regula la competencia de la Superintendencia de Empresas, concordantes con las L. Nos. 2427, 2495, 3076, dentro de procedimiento administrativo sancionador, por lo que se establece que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas , tiene facultades y atribuciones delegadas por normativa, para solicitar documentación, archivos e información generada inclusive en medios magnéticos, a los fines de identificar prácticas anticompetitivas colusorias contenidas en el D.S. N° 29519; que el requerimiento de información (fotocopias legalizadas de actas de directorio gestión 2000 a 2012) emitido por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas dentro de su procedimiento sancionador, se encuentra en el marco de las competencias inherentes a la entidad, propio de la fiscalización cuya identificación y comprobación de prácticas anticompetitivas, como es el caso que nos ocupa, se encuentran respaldadas, no siendo aplicable los arts. 57, 58 y 60 del Cód. Com., señalado por los recurrentes, además de que existe un procedimiento para el tratamiento de la información conforme el art. 30 de la Resolución N° 190 de 29 de mayo de 2008.

En relación a la improcedencia del recurso jerárquico alegado por SOBOCE, señala que la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023/2013, se basó en criterio del art. 56 de la L. N° 2341, que establece que los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan cualidad equivalente (..), norma concordante con el parág. I del art. 47 del D.S. N° 27175 y que no proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión, en ese marco la carta cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013 no constituye un acto de carácter definitivo o equivalente, al no poner fin a ningún procedimiento administrativo instaurado, que el proceso principal administrativo sancionador continuo su tramitación hasta la emisión de la resolución administrativa, que la nota constituye una petición de información traducida en un acto administrativo de mero trámite, toda vez que no puso fin a ningún procedimiento instaurado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas , no generando indefensión a SOBOCE.

Con referencia a los preceptos constitucionales vulnerados señala que: en relación al art. 14 parág. IV de la C.P.E., que la solicitud de información a SOBOCE fue dentro del procedimiento de fiscalización, que no violó o transgredió referidos derechos y garantías, que dicha

solicitud se regule bajo las previsiones del DD.SS. Nos. 27175 y 29519 y R.M. N° 190, además de las previsiones establecidas en el art. 27 de la L. N° 2341 y su decreto reglamentario; respecto al art. 25 de la C.P.E., señala que la solicitud de copias legalizadas de actas de directorio gestiones 2000 a 2012, fue conforme ordenamiento jurídico vigente en el marco de un procedimiento de fiscalización, que no se vulneró la inviolabilidad de la información y que la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023/2014 al confirmar la R.A. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013 y la carta cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013, no vulneró secretos de comunicaciones privadas, y que no fueron interceptadas o incautadas, toda vez que la documentación fue remitida voluntariamente por SOBOCE; respecto a la irretroactividad y prescripción del art. 123 de la C.P.E., erróneamente invocado en la demanda en el num. 5.9.4.6, el mismo es equivocado y forzado, toda vez que la solicitud de documentación de las gestiones 2000 a 2012, forman parte de la verificación de antecedentes no sancionados, solicitados con el objeto de establecer una visión integral de las prácticas anticompetitivas absolutas, siendo la fiscalización los periodos 2010 y 2011; con relación a los arts. 115 I, 117 I y 178 de la C.P.E., señala que el procedimiento administrativo sancionador incoado en contra de SOBOCE SA., se evidencia que el desarrollo de la instancia jerárquica y del proceso de fiscalización en general, se ha cumplido con lo descrito en el D.S. N° 27175, DS. 29519 y la Resolución Ministerial N° 190, habiéndose emitido las actuaciones correspondientes en el tiempo hábil y oportuno, debidamente notificadas a los recurrentes, quienes tomaron conocimiento y acceso a los antecedentes, consiguientemente no pueden alegar violación al principio del debido proceso y seguridad jurídica o al derecho a la defensa conforme a lo desarrollado en la demanda. Por último respecto a la violación de los principios administrativos, señala que el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural y la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, han sustentado su actuar en base a la normativa vigente que rige su actuar en base al principio de sometimiento pleno a la ley conforme al DD.SS. Nos. 27115 y 29519 y R.M. N° 190 asegurando a la Empresa SOBOCE, el debido proceso derecho a la defensa y seguridad jurídica, que el principio de verdad material fue cumplido, que se analizó la información cursante en obrados, descargos presentados en etapa de fiscalización y recursiva incoada por SOBOCE SA., en cuanto al principio de legalidad y presunción de legitimidad, señala que no se violó dichos principios, habiendo la administración adecuado sus actos al cumplimiento de la norma vigente que gozan del principio de legitimidad, sobre el particular transcribe la S.C. Plurinacional N° 0249/2012 de 29 de mayo, que la L. N° 2341, DD.SS. Nos. 27175, 27113, 29519 y R.M. N° 190, gozan de presunción de constitucionalidad y de cumplimiento obligatoria por mandato del art. 4 de la L. N° 254.

En relación a la nulidad solicitada por el demandante, señala que la nulidad solo puede ser alegada siempre y cuando el particular se encuentre perjudicado por un acto, se debe tener en cuenta el art. 35 de la L. N° 2341, que el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural en la emisión de la Resolución Jerárquica N° 023/2013, precauteló principios fundamentales de la verdad material, legalidad y presunción de legitimidad no siendo procedente la nulidad de actos administrativos.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada solicita se declare improbadamente la demanda planteada por SOBOCE y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023/13, de 2 de septiembre de 2013 y consecuentemente queden firmes en su cumplimiento la carta Cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013 de 5 de febrero y la Resolución Administrativa Revocatoria RA/Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Nota Cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013, de 5 de febrero, emitida por el Director Ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, notificado a SOBOCE el 6 de febrero de 2013, por el que requiere información consistente en copias legalizadas de las actas de directorio correspondiente al periodo 1999 al 2012, cursante a fs. 48 del expediente.

Nota Cite G.G. N° 39/12, de 8 de febrero de 2013, de SOBOCE, dirigido al director ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, por el que solicita se señale el objeto de la documentación requerida, que la exhibición de la documentación se debe efectuar en el establecimiento del comerciante sin poder exigir su traslado, pidiendo se emita el acto de inspección del libro de actas del periodo señalado conforme el art. 31 parág. II del D.S. N° 27175, además que se encuentran protegidas por el art. 25 de la C.P.E., y que se emita una resolución administrativa debidamente fundada y motivada de conformidad a los arts. 19 y 20 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera observando el art. 25 de la C.P.E., y los arts. 58 y 60 del Cód. Com., cursante de fs. 49-50 del expediente.

Nota Cite G.G. N° 40/12 de 18 de febrero de 2013, de SOBOCE, dirigido al director ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, solicitando una respuesta a la Nota Cite G.G. N° 39/12, y a la espera de la inspección correspondiente, que el plazo de prescripción es de dos años, por lo que piden la aplicación de ese principio para cualquier inspección y q se circunscriba a esa normativa, cursante de fs. 51-52 del expediente.

Nota Cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0150/13 de 19 de febrero de 2013, del director ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, notificado a SOBOCE el 20 de febrero de 2013, por el que reitera el requerimiento de información, y aclara que la nota Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013, que no ha solicitado la exhibición, ni el traslado de documentación, sino que ha requerido copias legalizadas con el fin de evitar el traslado de los documentos originales que pueda interferir el normal desenvolvimiento de esa empresa, no siendo aplicable el art. 60 del Cód. Com.; asimismo refiere al art. 306 parágs. II y III de la C.P.E., y art. 57-2) del Cód. Com., respecto a su facultad de ordenar de oficio el examen de libros y otros documentos para el ejercicio de la vigilancia y control de las sociedades a través del organismo competente, otorgándole un plazo de 5 días hábiles; con relación a consignar la nota en una resolución administrativa conforme los arts. 19 y 20 del D.S. N° 21175 señala que las

disposiciones están referidas a actos administrativos de menor jerarquía y que sean de orden operativo, los cuales son diferentes al requerimiento de información que corresponde a un acto administrativo de mero trámite, que no proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite de acuerdo al art. 57 de la L. N° 2341, cursante de fs. 53-54 del expediente.

Nota Cite G.G. N° 42/12 de 27 de febrero de 2013, emitida por SOBOCE, dirigida al director ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, por el que entrega la documentación además de hacer constar que tiene carácter privado, protegida por el principio de inviolabilidad de correspondencia y papeles privados por mandato del art. 25 de la C.P.E.; que no desconoce las facultades que tiene la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas; que el art. 58 del Cód. Com., dispone los casos en los cuales estaría obligada a hacer la entrega de documentación de la sociedad; que el hecho de solicitar copias legalizadas no es un hecho que este respaldado jurídicamente más aun considerando su valor probatorio que hace la misma fe que el original de acuerdo al art. 1311 del Código Civil; por último reitera los argumentos descritos en su Nota G.G. N° 40/12, cursante de fs. 56 a 60 del expediente.

Nota Cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0140/13 de 28 de febrero de 2013, del director ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, notificado a SOBOCE el 1 de marzo de 2013, por el que reitera el requerimiento de información de las actas de directorio correspondiente a las juntas extraordinarias del periodo 1999 a 2012, concediéndole 3 días hábiles para el efecto, cursante a fs. 61 del expediente.

Nota Cite G.G. N° 43/12 de 5 de marzo de 2013, emitida por SOBOCE, dirigida al director ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, por el que refieren a la documentación solicitada, cursante de fs. 62-63 del cuaderno procesal.

Nota Cite Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0179/13 de 11 de marzo de 2013, del director ejecutivo a.i. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, notificado a SOBOCE el 12 de marzo de 2013, por el que reitera el requerimiento de las actas de reuniones extraordinarias de directorio de los periodos 2000 a 2012, cursante a fs. 64 del expediente.

Recurso de revocatoria interpuesto por SOBOCE, resuelto mediante R.A. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013 de 11 de abril, que declara improcedente el recurso de revocatoria interpuesto por SOBOCE, contra el acto administrativo de solicitud de información, cursante de fs. 75 a 83 del cuaderno procesal.

Auto de aclaración de la R.A. Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013, que declara Improcedente la solicitud de aclaración de la resolución antes descrita, cursante de fs. 87 a 89 del expediente.

Recurso Jerárquico interpuesto por SOBOCE, resuelto mediante Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023/2013 de 2 de septiembre, emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, que Confirma Totalmente la Resolución Administrativa de Revocatoria RA/Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013, cursante de fs. 103 a 115 del cuaderno procesal.

IV. Sobre la problemática planteada.

Del análisis y compulsas de los antecedentes señalados, en relación con los datos procesales y la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023.2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se tiene que la controversia radica en establecer si la solicitud de información (documentación) realizada mediante nota Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013, emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, es o no recurrible conforme lo establecido por el art. 56 y 57 de la L. N° 2341, ya sea por considerarlos una resolución de carácter definitivo o un acto de mero trámite equivalente, entendidos ambos como actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa.

Previo al análisis del caso de autos, se debe establecer, que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

El art. 38-16 de la L.Ó.J., concordante con el art. 778 del C.P.C., confieren atribución a la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, para el conocimiento y resolución de procesos contencioso administrativos, estableciendo que éste será procedente "en los casos en que hubiera oposición entre el interés público y privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

De lo anteriormente glosado se tiene que la procedencia del proceso contencioso administrativo ante sede judicial, se halla condicionada al previo agotamiento de la vía administrativa en sede administrativa, a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, impugnando un acto administrativo por el cual se hubiera dictado resolución administrativa que declare la aceptación o rechazo de la pretensión invocada, en un previo procedimiento administrativo iniciado de oficio o a petición de parte.

A ese fin antes de entrar a resolver la controversia suscitada, corresponde hacer la correspondiente diferenciación entre lo que es un trámite acto preparatorio o de mero trámite y un acto administrativo, que de acuerdo a la doctrina los actos preparatorios conocidos también como actos administrativos de trámite son aquellos actos que: "se producen a lo largo de un procedimiento administrativo antes de la resolución de fondo del procedimiento. Estos actos no tienen vida jurídica propia, y se entienden dependientes del acto por el que se resuelve el procedimiento" (Gameró, pág. 16) así mismo el Tratadista Gordillo sostiene que: "son aquellos que no producen efecto jurídico directo alguno y no son en consecuencia impugnables por recursos. Es decir, que se les excluye de la vía revisora. Son actos de trámite los informes, las propuestas, las pruebas, dictámenes, etc."

En ese contexto, las características principales de los actos administrativos de trámite son los siguientes:

1. Los que son por esencia instrumentales y por ende dependientes.
2. Tienen su sentido en relación con la totalidad del procedimiento.
3. No producen efecto jurídico directo, y por lo tanto se les excluye de la vía revisora.

En cambio los actos administrativos son aquellos que se pronuncian sobre el fondo del asunto y ponen fin al procedimiento administrativo, recogen la respuesta que la administración adopta frente al problema que se planteaba. Son actos definitivos: las resoluciones sancionatorias, licencias, órdenes, multas y las subvenciones, etc.

Consecuentemente, no todos los actos administrativos que pronuncia la Administración en el ejercicio de las facultades que la misma ley confiere, son objeto de recurso administrativo; y, en tal caso, el acto que resuelve el fondo del asunto o pone fin al procedimiento, es un acto definitivo que causa estado en sede administrativa y agotado los recursos administrativos, quedándole al interesado expedito su derecho de impugnación judicial mediante la vía contencioso administrativa.

De lo referido, conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo, se tiene que, para la procedencia del procedimiento contencioso administrativo, inicialmente debe existir un procedimiento administrativo, que de acuerdo al art. 39 de la Ley del Procedimiento Administrativo podrá "...iniciarse de oficio o a solicitud de persona interesada."; tramitado el mismo, deberá concluir en una de las formas que establece el art. 51 de la Ley del Procedimiento Administrativo que señala: (...) I. El procedimiento administrativo terminará por medio de una resolución dictada por el órgano administrativo competente, salvando los recursos establecidos por ley. II. También pondrá fin al procedimiento administrativo, el desistimiento, la extinción del derecho, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud y la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevinientes."; dicha conclusión deberá reflejarse en la emisión de una resolución dictada por el órgano administrativo, así lo señala el art. 52 de la LPA: "(...) I.

Los procedimientos administrativos, deberán necesariamente concluir con la emisión de una resolución administrativa que declare la aceptación o rechazo total o parcial de la pretensión del administrado, sin perjuicio de lo previsto en el parág. III del art. 17 de la presente ley. II. La administración pública no podrá dejar de resolver el asunto sometido a su conocimiento aduciendo falta, oscuridad o insuficiencia de los preceptos legales aplicables.", constituyendo dicha resolución un acto administrativo.

Ese acto administrativo emitido como forma de terminación de un determinado procedimiento administrativo, podrá ser impugnado, aperturandose la etapa recursiva en materia administrativa, dicha impugnación dará inicio al proceso administrativo, entendido como el conjunto de actos en sede administrativa, que hacen a la reclamación que realiza una persona natural o jurídica contra un acto o resolución de la administración pública, solicitando ante ella su revocación o nulidad, debiendo interponerse ante el mismo órgano o funcionario que hubiera pronunciado la resolución, en tal caso estamos ante un recurso de revocatoria, cuya finalidad es dejar sin efecto, en grado mayor o menor, lo que se impugna; una vez resuelto el recurso de alzada, como también se denomina al recurso de revocatoria, queda expedita la vía para la interposición del recurso jerárquico, siempre y cuando exista una autoridad jerárquica superior a la autoridad o funcionario que pronunció la resolución de alzada.

Asimismo resulta necesario señalar que, respecto a la procedencia de la interposición de los recursos administrativos, el art. 56 de la Ley del Procedimiento Administrativo establece los actos contra los que es procedente su interposición, así señala: "I. Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos.", estableciendo además en su parág. II, lo que se entiende por resoluciones definitivas o actos administrativos que tengan carácter equivalente, señalando que son: "aquellos actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa."; de la norma glosada se tiene que solo son recurribles: a) las resoluciones que tengan carácter definitivo o b) los actos administrativos que tengan carácter equivalente a una resolución de carácter definitivo, entendidos ambos, como aquellos actos administrativos que ponen fin a una actuación administrativa; de manera contraria el art. 57 de la Ley del Procedimiento Administrativo enumera los actos sobre los que no es procedente la interposición de recurso administrativo alguno, al señalar: "No proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión".

Finalmente contra la resolución que resuelve el recurso jerárquico, corresponde al administrado tener por agotada la vía administrativa; aperturandose entonces la facultad de acudir ante la vía judicial a través del planteamiento del proceso contencioso administrativo.

Conforme a lo expuesto corresponde ahora analizar la demanda y concluir lo que en derecho corresponda conforme a la diferenciación de un trámite acto preparatorio o de mero trámite y un acto administrativo, conforme a la norma descrita.

De los antecedentes, se establece que, el demandante impugnó la Nota Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/Nº 0087/2013, por el que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, solicitó información a SOBOCE SA., cursante a fs. 48, el cual fue recurrido por la empresa mediante la interposición del Recurso de Revocatoria contra dicho acto, por considerarlo atentatorio contra su derecho a la defensa y debido proceso cursante de fs. 65 a 73, recurso que fue declarado improcedente mediante R.A. /Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/Nº 031/2013, que declaró la improcedencia del recurso contra el acto administrativo de solicitud de información cursante de fs. 75 a 83, decisión confirmada mediante Resolución Jerárquica MDPyEP Nº 023/2013, resoluciones que a decir de SOBOCE SA., son equivocadas, pues no se puede considerar que la Nota Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/Nº 0087/2013 no constituya un acto recurrible señalado por el art. 56 de la Ley del Procedimiento Administrativo ya que ese acto administrativo le causaría indefensión lesionando su derecho a la defensa y al debido proceso previsto en la Constitución Política del Estado.

Ahora bien, de la revisión de la Nota Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/Nº 0087/2013, se tiene que conforme a sus competencias conferidas por la L. Nos. 2427 y 2495, DD.SS. Nos. 0071 y 29519, referido a la regulación, control y

supervisión de las empresas sujetas a su jurisdicción, la Autoridad de Fiscalización y control Social de Empresas "Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas", requirió a SOBOCE SA., "copias legalizadas de las actas de directorio correspondientes al periodo 1999 al 2012"; del análisis de su contenido se puede observar que no tiene por objeto poner fin a un procedimiento, pues simplemente se limitó a "solicitar información" (acto preparatorio o de mero trámite), razón por la que no constituye una resolución de carácter definitivo, o un acto administrativo con carácter equivalente, ya que no es una decisión de la administración pública que haya dado fin a la determinación de una acción administrativa o sanción al demandante, concluyéndose que no se encuentra dentro de las resoluciones o actos administrativos objeto de impugnación, señalados por el art. 56. II de la Ley del Procedimiento Administrativo resultando evidente que se trata de actos preparatorios o de mero trámite no subsumibles dentro de alguno de los supuestos contemplados en el artículo ya referido, por cuanto no revisten el carácter de definitivos, no ponen fin a un procedimiento ni imposibilitan su continuación y tampoco causan indefensión a SOBOCE SA., supuestos estos que excepcionalmente permitirían su impugnación en sede administrativa. Asimismo no se observa que tales actuaciones contengan declaraciones que constituyan una manifestación de voluntad tendente a producir efectos jurídicos determinados, como lo sería la creación, modificación o extinción de una situación jurídica preexistente y en consecuencia, susceptible de ser recurrido, así se infiere del contenido de la referida nota cuando expresa: "requerimiento de información de copias legalizadas de las actas de directorio correspondientes al periodo 1999 al 2012", que como ya se tiene diferenciado constituyen actos de mero trámite.

A más de lo expresado, tenemos que las resoluciones impugnadas, ratifican en todas y cada una de sus partes lo antes citado, lo que resulta fácil concluir que, estamos frente a un acto de mero trámite, ya que su contenido no está negando, autorizando o revocando resolución alguna, solo insta a la parte interesada a presentar cierta documentación, por tanto se entiende que son de mero trámite, no susceptibles de impugnación en Sede Administrativa, por no tratarse de alguno de los actos previstos como recurribles en el art. 56 de la L. N° 2341, correspondiendo aplicarse lo previsto por el art. 57 de la Ley de Procedimiento Administrativo por ser inadmisibles su impugnación, conforme a los razonamientos expuestos precedentemente.

Por todo lo expuesto, se concluye que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas al pronunciar la R.A. /Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013 y el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural con la emisión de la resolución ahora impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales como la vulneración del derecho a la defensa o al debido proceso más aun cuando hizo uso de los recursos administrativos los cuales fueron resueltos conforme a la norma descrita al exordio, mismos que no siempre pueden ser del agrado de las partes, por tanto no puede alegarse conculcado su derecho a la defensa, al contrario la autoridad jerárquica, realizó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación jurídica.

Ahora bien, referente a los demás alegatos señalados en la demanda contenciosa administrativa, por cuanto la problemática emergente de su revisión, radicaba en la recurribilidad de los actos de mero trámite, expuesto al exordio, a más de lo ya señalado precedentemente, este tribunal considera pertinente referirse a los mismos, en ese sentido se tiene que:

Respecto a la competencia de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas para solicitar la documentación requerida mediante Nota Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DESP/DTDCDN/N° 0087/2013, se advierte que la misma se circunscribe conforme a las facultades que tiene dicha institución en previsión del art. 16 del D.S. N° 29519, siendo su función la de regular, controlar y supervisar a empresas bajo su regulación con el fin de identificar o comprobar prácticas anticompetitivas absolutas o relativas, por lo que no corresponde la aplicación del art. 58 y 60 del Cód. Com., por existir una norma específica que establece las facultades y competencias de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas para el fin y objetivo de sus funciones. En relación a la protección de los papeles privados, conforme al art. 25 de la C.P.E., los cuales no fueron considerados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, al respecto la Ley de Procedimiento Administrativo, en su art. 18 parág. II, refiere que toda limitación o reserva de la información debe ser específica y estar regulada por disposición legal expresa o determinación de autoridad administrativa con atribución legal establecida al efecto, identificando el nivel de limitación; y siendo que en la especie, la entidad demandada no hubiera demostrado en sede administrativa tal extremo, y que la normativa invocada por el demandado no se adecua ni respalda a la confidencialidad declarada, además de que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, no procedió a incautar los documentos o información de SOBOCE SA., por tanto no existiese vulneración del art. 25 de la C.P.E. Con relación a la irretroactividad conforme el art. 123 de la C.P.E., y 77 de la L. N° 2341, de realización del examen de documentación de 10 gestiones atrás; al respecto se tiene que, el objeto de fiscalización es de las gestiones 2010 y 2011, y que para dicho efecto la documentación de las gestiones 1999 a 2012 eran para fines informativos y no para ser sujeto a determinarse una sanción por esos periodos, emergente del proceso a realizarse en base a la información obtenida para su efecto, por lo que la interpretación y alegatos formulados por SOBOCE SA., resultan ser incorrectos, toda vez que no se advierte la vulneración del art. 123 de la C.P.E., y art. 77 de la L. N° 2341.

Sobre la vulneración de los principios administrativos de verdad material y sometimiento pleno a la ley; a lo inferido a los fines de no ser ampulosos en su desarrollo se establece que el principio de verdad material señalado en el art. 4 de la L. N° 2341, establece que la administración pública investigara la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil. Corresponde establecer que, por verdad material se entiende aquel acontecimiento o conjunto de acontecimiento o situaciones fácticas que se conducen con la realidad de los hechos. Aplicando este concepto al caso concreto, podemos evidenciar que la solicitud de información de "actas de copias legalizadas de directorio" a SOBOCE SA., está en coherencia y exactitud entre las facultades que tiene la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, con el fin de nutrirse de información para establecer de manera objetiva la verdad de los hechos, que posteriormente resultarían en la emisión de la resolución sancionatoria conforme a la documentación (prueba) solicitada y no dejar en indefensión a la empresa, en consecuencia no se evidencia vulneración al principio de verdad material.

Por último respecto al principio de sometimiento pleno a la ley; el cual establece que la administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, de la revisión de autos se advierte que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas y el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural desarrollaron sus actos conforme a la L. Nos. 2427 y 2495, DD.SS. Nos. 0071 y 29519 y R.M. N°

190, habiendo actuado conforme a la competencia y atribuciones descritas en las normas referidas, por lo expuesto no se evidencia vulneración al principio de sometimiento pleno a la ley.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos de la parte demandante no son consistentes y no demuestran las violaciones acusadas, por lo contrario la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas y el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, en la emisión de la R.A. /Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas /DJ/N° 031/2013 y la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023/2013, no incurrieron en conculcación de normas legales como la vulneración del derecho a la defensa o al debido proceso o a los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo, habiendo procedido conforme a la normativa desarrollada al exordio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 114 a 138, interpuesta por Sociedad Boliviana de Cemento S.A. "SOBOCE S.A.", debiendo quedar subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 023/13 de 2 de septiembre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



268

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 30, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre (fs. 4 a 13), el memorial de contestación de fs. 37 a 40, la réplica de fs. 83-84, la dúplica de fs. 83, el decreto de autos de fs. 84; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0524-13, de 30 de octubre, se apersona interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Que la administración tributaria mediante Orden de Verificación N° 2912OVI00140 de 6 de noviembre de 2012, notificada el 13 de noviembre de 2012 al contribuyente Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos, inició la verificación de hechos relacionados con el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y su efecto en el Impuesto a las Transacciones, contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, correspondiente al periodo fiscal agosto de 2008, en la que se hizo conocer al sujeto pasivo, sobre el inicio de un procedimiento de determinación.

Que la determinación fue realizada sobre base cierta, sustentada en la documentación presentada por el contribuyente ante la administración tributaria e información obtenida de la base de datos del Sistema Integrado de Recaudación y Administración Tributaria, estableciendo que el contribuyente descargó las facturas observadas por el periodo fiscal agosto/2009, estableciéndose solo indicios de incumplimiento de deberes formales, girándose la Vista de Cargo N° 32-0352-2012 de 23 de noviembre, dándose a conocer una deuda de UFV 450.-, por concepto de multa por incumplimiento de deberes formales.

El 31 de diciembre de 2012 se notificó al contribuyente YPFB, mediante cédula, con la R.D. N° 17-1175-2012, que dispuso sancionarle con el equivalente de UFV 450.-, por concepto de multa por Incumplimiento de deberes formales por el periodo fiscal agosto/2008.

El 18 de enero de 2012, YPFB, recurrió de alzada en contra de la señalada resolución determinativa, emitiéndose en respuesta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0522/2013, que confirmó la resolución determinativa impugnada. Contra la resolución de alzada, YPFB interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 que dispuso revocar totalmente la resolución de alzada, dejando sin efecto la multa de UFV 450.-

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Vulneración del derecho al debido proceso en su elemento congruencia al emitir un fallo extra petita en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013.

Luego de transcribir el num. xix de la resolución impugnada, señala que la AGIT resolvió respecto a un argumento no impugnado por el recurrente, pues YPFB solicitó la revocatoria total de la R.D. N° 17-1175-2012, fundamentando: 1) La administración tributaria no efectuó una debida revisión y análisis del libro de compras y ventas IVA de YPFB correspondiente al periodo fiscal agosto 2008, en el que se consigna los montos de las ventas y compras de las facturas observadas por el SIN. 2) Impuestos Nacionales no comunicó irregularidades en el envío de del libro de compras y ventas IVA. 3) YPFB no se encuentra inmersa en la contravención contenida en el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, porque cumplió con el registro correcto de la información de sus ventas facturadas para su posterior envío a través del sistema Da Vinci-LCV. 4) La sanción establecida en la resolución determinativa cuestionada, ya fue impuesta en una anterior fiscalización; en consecuencia, al haber ingresado la AGIT a considerar un punto no impugnado por el recurrente (no consigna cual), constituye un fallo extra petita, vulnerando el debido proceso en su elemento congruencia, además del derecho a la defensa de la administración tributaria toda vez que no pudo responder a los argumentos no impugnados por el contribuyente.

Cita respecto al principio de congruencia las SS.CC. Nos. 1916/2012 de 12 de octubre, 2016/2010-R de 9 de noviembre, 0486/2010-R de 5 de julio; además de las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0801/2012 de 10 de septiembre, AGIT-RJ 1003/2012 de 15 de octubre, AGIT-RJ 920/2012 de 08 de octubre.

I.2.2.- La AGIT no consideró que bajo el principio de retroactividad de la norma, la administración tributaria tiene la facultad de sancionar con multas más benignas en aplicación de normas establecidas con posterioridad a la comisión del ilícito tributario.

Señala que la AGIT revocó totalmente la R.D. N° 17-1175-2012, porque consideró que la administración tributaria sancionó al contribuyente YPFB, con una sanción dispuesta por una normativa posterior a la materialización del incumplimiento al deber formal, sin embargo no consideró que la determinación de esta sanción, tiene respaldo en aplicación de la retroactividad de la sanción más benigna establecida en el art. 150 de la L. N° 2492, toda vez que el incumplimiento al deber formal incurrido por el contribuyente en el presente caso, se materializó en el periodo fiscal agosto/2008, es decir, el contribuyente no detalló las facturas N° 16490 y 16990 en la información del libro de ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, por lo que correspondía que la administración tributaria sancione al contribuyente con lo dispuesto en el sub num. 4.2 del num. 4 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037.07, con una multa de UFV 500,- sin embargo, en aplicación del art. 150 de la L. N° 2492, la administración tributaria resolvió sancionar al contribuyente con el sub num. 4.2.2 del num. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0030.11 con una sanción de UFV 450.-, es decir una sanción más benigna, extremo que la AGIT no valoró en la R.D. N° 17-1175-2012.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-1175-2012.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 32, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, YPFB, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 16 de abril de 2014 como consta a fs. 52, fue devuelta la provisión citatoria y recibida según cargo de fs. 53 vta., disponiéndose por providencia de fs. 68, su arribo al expediente.

Asimismo, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 37 a 40, fue providenciado a fs. 68, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Que los argumentos expuestos en la demanda contenciosa administrativa, no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, máxime si en el primer punto de la misma referido al fallo ultra petita, no señala con exactitud, de qué forma la AGIT emitió una resolución de esa naturaleza, no siendo clara su pretensión, limitándose a realizar transcripciones ampulosas de precedentes administrativos y constitucionales sobre el principio de congruencia, sin considerar que toda demanda debe ser clara, sistemática, ordenada y con buena redacción, por lo que considera que este tribunal, no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante de manera oficiosa.

Con relación a la contravención de la presentación de toda la información de los libros de ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV y de la tipificación de la conducta, la instancia jerárquica advirtió que la administración tributaria, sancionó a YPFB, por la contravención antes señalada; en ese contexto –manifiesta- que de conformidad con el art. 64 de la L. N° 2492, la administración tributaria tiene la facultad de dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, por lo que emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, de 18 de mayo, que reglamenta la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, además de los registros que deben llevar los sujetos pasivos, en cuyo marco se desarrolló el nuevo sistema de facturación (NSF-07). Asimismo, el 7 de octubre de 2011, la administración tributaria emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, que entró en vigencia a partir de su publicación, con excepción del art. 2 que incorpora el art. 28 a la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037-07, que entró en vigencia el 1 de enero de 2012, misma que modifica e incluye deberes formales relacionados con el deber de información, como es el deber formal de presentación de toda la información de los libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, el plazo establecido por periodo fiscal, cuyo sub num. 4.2.2, num. 4, establece la sanción para personas jurídicas de UFV 450.-

Bajo ese marco, la administración tributaria, estableció la tipificación y la sanción de la conducta asumida por YPFB, sin considerar que el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo aplicado, establece el formato del libro de compras y ventas IVA – Da Vinci, con los respectivos campos en los que debe ser presentada la información, sin que se tipifique la conducta que fue atribuida al sujeto pasivo, además de aplicar una sanción que se encuentra establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, que entró en vigencia el 7 de octubre de 2011, posterior a la supuesta contravención del periodo agosto/2008, pretendiendo la aplicación de una sanción de forma retroactiva a una conducta que no estaba tipificada, siendo que por los principios de legalidad y tipicidad, las sanciones solo pueden ser impuestas cuando hayan sido previstas expresamente en la ley o disposiciones reglamentarias, por lo que no corresponde aplicar sanciones a conductas que no fueron tipificadas expresamente como contravenciones o ilícitos tributarios conforme lo previsto en el num. 6 del parág. I del art. 6 y art. 148 de la L. N° 2492, toda vez que, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 150 de la citada norma, concordante con el art. 123 de la C.P.E., las normas no tienen carácter retroactivo, salvo las excepciones que no son aplicables al caso.

En consecuencia, al haber evidenciado que la sanción impuesta por la administración tributaria en contra de YPFB, no se ajusta a derecho, incumpliendo el principio de legalidad establecido en el num. 6, parág. I del art. 6 y art. 148 de la L. N° 2492, resulta inaplicable en el presente caso, el sub num. 4.2.2, num. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, en virtud del principio de irretroactividad de la ley, por lo que correspondía a la instancia jerárquica, revocar la R.D. N° 17-1175-2012, y dejar sin efecto la multa de UFV 450.- impuesta en aplicación de la mencionada normativa; reiterando que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en todos los fundamentos de la resolución impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 77 a 79, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 80, disponiéndose su arribo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica que fue presentada a fs. 83 y no habiendo más que tramitar, se decretó “autos para sentencia” a fs. 84.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Mediante orden de Verificación N° 2912OVI00140 de 6 de noviembre (fs. 3-4, anexo I), se dio inicio a la Verificación de transacciones, hechos y/o elementos específicos, relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones contenido en las facturas declaradas por el contribuyente correspondiente al periodo agosto/2008.

Que el proceso de determinación fue realizado sobre base cierta sustentado en la documentación presentada por el contribuyente ante la administración tributaria, estableciéndose indicios de incumplimiento de deberes formales y girándose la Vista de Cargo N° 32-0352-2012, dándose a conocer una deuda de UFV 450.-, equivalentes a Bs 807.-, por concepto de Incumplimiento de Deberes Formales, correspondiente al periodo agosto/2008.

III.2.- Posteriormente se emitió la R.D. N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre que resolvió además de declarar la inexistencia de deuda tributaria del contribuyente Yacimientos Petrolíferos Bolivianos; sancionarle con una multa de UFV 450.- de conformidad al sub num. 4.2.2., del num. 4 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0030-11, por concepto de multa por incumplimiento de deberes formales del periodo fiscal agosto/2008.

III.3.- Interpuesto recurso de alzada por YPFB de acuerdo con el memorial de fs. 20 a 22 del anexo I, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/LPZ/RA 0522/2013 de 26 de abril (fs. 66 a 73, anexo I), disponiendo confirmar la R.D. N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, manteniendo en consecuencia, firme y subsistente, la multa de UFV 450.-, por el incumplimiento del deber formal de presentación de toda la información por el módulo Da Vinci LCV del periodo agosto/2008, de acuerdo a lo establecido en el art. 4, sub num. 4.2.2 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11.

III.4.- En virtud de lo anterior, YPFB por memorial de fs. 79 a 81 del anexo I, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre (fs. 128 a 137, anexo I), que decidió revocar totalmente la resolución de alzada, revocando en consecuencia la R.D. N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la multa de UFV 450,- conforme al inc. a) del parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada, vulneró el derecho al debido proceso en su elemento congruencia al emitir un fallo extra petita. 2) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró que bajo el principio de retroactividad de la norma, la administración tributaria, tiene la facultad de sancionar con multas más benignas, en aplicación de normas establecidas con posterioridad a la comisión del ilícito.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Análisis y fundamentación.

V.1.1. La entidad demandante alega que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, habría vulnerado el derecho al debido proceso en su elemento congruencia, al emitir un fallo extra petita en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 16062013.

Al respecto, de la lectura del memorial de demanda se evidencia que de manera por demás escueta, el demandante argumenta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ingresó a considerar un argumento que no fue impugnado por el recurrente, señalando de manera puntual, los agravios que expuso YPFB, en base a los cuales solicitó la revocatoria de la R.D. N° 17-1175-2012, reiterando posteriormente que, al haberse manifestado la autoridad jerárquica respecto a un aspecto que no fue impugnado por el recurrente, constituye la resolución jerárquica que ahora impugna, un fallo extra petita, que vulnera su derecho al debido proceso en su elemento de congruencia, además del derecho a la defensa, en el entendido que la administración tributaria, no pudo responder a los argumentos no impugnados por el contribuyente.

Ahora bien, la institución demandante, si bien detalla cuáles son los puntos que fueron reclamados por el sujeto pasivo, YPFB en este caso, no hace mención en absoluto de cuál hubiera sido el aspecto analizado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que no fue reclamado por YPFB en alzada y que tornaría la resolución de recurso jerárquico en extra petita.

A lo manifestado corresponde aclarar, que es el demandante, que es precisamente quien acusa, quien tiene la carga de probar su acusación. En el caso de autos, el demandante se limita a señalar sin mayor argumento, que la resolución jerárquica resulta ser un fallo extra petita, sin indicar de manera clara las razones de su afirmación, limitándose a hacer una extensa copia de sentencias constitucionales y resoluciones de recursos jerárquicos, relacionados con el principio de congruencia, sin señalar siquiera cual la normativa jurídica vulnerada, menos aún fundamentación que sustente su afirmación, debiendo tener presente el demandante que al juzgador no le está permitido suponer, inferir o deducir acerca de las pretensiones del actor que es a quien corresponde la carga argumentativa.

En ese sentido, este Supremo Tribunal de Justicia se ha expresado a través de la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, entre otras, manifestando: "Consecuentemente, en el caso concreto, a este tribunal no le corresponde suplir la insuficiencia en la carga argumentativa de la acción del demandante (...) lo contrario significaría ir contra los principios de imparcialidad e igualdad de las partes en proceso; tampoco puede existir un proceso de oficio siendo su fundamento la iniciativa, siendo esta de carácter personal del demandante, quien debe reclamar el derecho que cree tener (carga de argumentación y expresión de agravios causados por la determinación) y haya sido vulnerado en la

resolución jerárquica; no pudiendo el tribunal suplir dicha omisión, hecho que le corresponde al actor, siendo únicamente deber del órgano jurisdiccional pronunciarse de manera imparcial sobre la petición expresada en la demanda.”

Por los motivos expuestos, este Tribunal Supremo de Justicia se halla impedido de ingresar en mayores consideraciones de orden legal, respecto de la vulneración acusada.

V.1.2. Respecto a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró que bajo el principio de retroactividad de la norma, la administración tributaria tiene la facultad de sancionar con multas más benignas, en aplicación a normas establecidas con posterioridad a la comisión del ilícito tributario, se tiene:

La administración tributaria, mediante Orden de Verificación N° 291OVI00140 de 06 de noviembre, dio inicio al proceso de verificación de ciertas transacciones, hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones contenido en las facturas declaradas por el contribuyente YPFB, correspondiente al periodo fiscal agosto/2008.

Producto de ello, el procedimiento de determinación fue realizado sobre base cierta sustentada en la documentación presentada por el contribuyente ante la administración tributaria, información de los proveedores e información obtenida de la base de datos del Sistema Integrado de Recaudación y Administración Tributaria (SIRAT), estableciendo que el contribuyente descargó las facturas observadas por el periodo fiscal agosto/2008, determinando sólo indicios de incumplimiento de deberes formales, girándose Vista de Cargo N° 32-0350-2012, que fijó una deuda de UFV 450,- por concepto de multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al periodo fiscal agosto/2008.

Posteriormente, la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, que concluyó señalando que el contribuyente YPFB, realizó el envío incompleto de la información a través del Software Da Vinci LCV, toda vez que las notas fiscales Nos. 16490 y 16990, no se encontraban detalladas en el libro de ventas IVA (magnético), incumpliendo la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11; resolviendo en mérito a lo expresado, declarar la inexistencia de deuda tributaria del contribuyente YPFB, y por otro lado, sancionarle con la multa de UFV 450.-, de conformidad al sub num. 4.2.2 del num. 4 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0030-11, por concepto de multa por incumplimiento de deberes formales del periodo fiscal agosto/2008.

Recurrida en alzada la R.D. N° 17-1175-2012 de 27 de diciembre, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria resolvió confirmar la misma en su totalidad mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0522/2013 de 26 de abril, manteniendo la multa impuesta de UFV 450.-, empero esta última fue revocada totalmente por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre, bajo el argumento que la sanción impuesta por la administración tributaria en contra de YPFB, no se ajustaba a derecho, incumpliendo el principio de legalidad establecido en el num. 6, parág. I, del art. 6 y art. 148 de la L. N° 2492, en el entendido que la conducta fue tipificada y sancionada por el ordenamiento jurídico vigente en el momento de ocurrida la omisión, es decir, agosto de 2008; toda vez que dicha conducta fue tipificada recién en la RDN N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por lo que resultaría inaplicable al presente caso, en virtud del principio de irretroactividad.

En ese contexto, la administración tributaria, en uso de las facultades otorgadas por el art. 64 de la L. N° 2492, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo, que en su art. 50, respecto al formato de libro de compras y ventas IVA Da Vinci LCV, establece: “Los sujetos pasivos o terceros responsables a la presentación le libro de compras y ventas IVA a través del Software Da Vinci LCV, conforme a lo dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, deberán presentar la referida información en base a los siguientes campos...”, detallando a continuación, el formato del libro de compras y ventas IVA Da Vinci, en que debe ser presentada toda la información por parte del contribuyente.

Por su parte, el art. 6 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre, establece de manera textual: “I. La información del libro de compras y ventas IVA, para su remisión al Servicio de Impuestos Nacionales, deberá ser preparada en dos Archivos Planos (.TXT) según lo establecido en el párrafo precedente y cargada en el Módulo Da Vinci LCV, desarrollado por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN). Una vez cargada la información y validada por el Módulo Da Vinci LCV, ésta deberá ser remitida al SIN a través de Internet, o el archivo generado por el Módulo Da Vinci LCV deberá ser copiado a un medio magnético y presentado en la Gerencia Distrital o GRACO correspondiente. Si el archivo del libro de compras o del libro de ventas generado por el Módulo Da Vinci LCV, excede los 500 Mbytes, la información de ambos archivos deberá presentarse en medio (s) magnético (s) directamente en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción. II. Si el sistema de recepción del Servicio de Impuestos Nacionales detectara inconsistencias en la información presentada, éstas serán comunicadas inmediatamente al sujeto pasivo para su corrección y posterior presentación, las cuales deberán efectuarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la comunicación del SIN; caso contrario, se considerará como incumplimiento de acuerdo a lo establecido en el art. 4 de la presente resolución...”

Sin embargo, de lo relacionado, se evidencia que la administración tributaria, sancionó a YPFB con UFV 450.-, de multa por el incumplimiento en la presentación de toda la información de los libros de ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV del periodo agosto/2008, en aplicación de lo dispuesto por el sub num. 4.2.2 del num. 4 del anexo Consolidada de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, que establece como deberes formales relacionados con el deber de información: “4.2.2 Presentación de toda la información de los libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, en el plazo establecido por periodo fiscal”, imponiendo una sanción por incumplimiento a este deber formal, la suma de UFV 450.-, para personas jurídicas.

Ahora bien, de acuerdo a lo expuesto en el memorial de demanda, la administración tributaria señala que es correcta la aplicación de la multa establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de UFV 450.-, porque resulta ser más benigna que la multa de UFV 500.-, establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, vigente a momento de haberse establecido la conducta que se pretende sancionar. Por su parte la AGIT, defiende lo determinado en la resolución jerárquica, señalando que en

el periodo agosto/2008, la conducta que se pretende sancionar no estaba vigente, de acuerdo a lo establecido en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo, por lo que no correspondería aplicar ninguna sanción.

Al respecto corresponde mencionar que si bien es cierto que, en virtud al principio de legalidad, la administración pública puede hacer solo lo que está permitido por ley, por lo mismo, se constituye en pieza fundamental del derecho administrativo sancionador, reservando a la ley, la tipificación de las infracciones y sanciones que correspondan. Así mismo, el principio de tipicidad obliga a la descripción por ley de la conducta específica que conlleva o acarrea una sanción específica, que también debe quedar delimitada; tal cual prevé el num. 6, del parág. I del art. 6 de la L. N° 2492, que establece: "Principio de legalidad o reserva de ley. Solo la ley puede: 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.". Asimismo el art. 148 del mismo cuerpo normativo, respecto a los ilícitos tributarios prevé: "Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente código y demás disposiciones normativas tributarias"; sin embargo, se desvirtúa lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido que la administración tributaria, no debió imponer sanción alguna al contribuyente YPFB, toda vez que la conducta de incumplimiento en la presentación de toda la información de los libros de compras y ventas IVA, a través del módulo Da Vinci LCV, del periodo agosto/2008, no estaba tipificada en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo, siendo que la misma fue modificada por la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07 de 14 de diciembre, que imponía una sanción de UFV 500.-, por la conducta tantas veces reiterada. En ese sentido, es válido el argumento de la administración tributaria, que impone al sujeto pasivo la sanción de UFV 450.-, contemplada en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, en aplicación del principio de retroactividad establecido en art. 150 de la L. N° 2492, que dispone: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera benefician al sujeto pasivo o tercero responsable".

En el caso de autos, la sanción de UFV 450.-, contenida en la RDN N° 10-0030-11 de 7 de octubre, es evidentemente más benigna que la sanción de UFV 500.-, establecida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, vigente a momento de materializarse el incumplimiento del deber formal incurrido por el contribuyente, que corresponde al periodo agosto/2008, en vigencia de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07 de 14 de diciembre, por lo que resulta ser un caso que se enmarca en lo establecido en el art. 150 de la L. N° 2492, citado precedentemente, es decir, resulta válida la aplicación del principio de retroactividad de la ley.

V.1.3.- En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1606/2013 de 2 de septiembre, revocando totalmente la resolución de alzada, incurrió en la vulneración acusada, sobre la sanción impuesta por incumplimiento de deberes formales, de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1606/2013 de 2 de septiembre, incurrió en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la aplicación de la sanción por incumplimiento de deberes formales, debiéndose aplicar, por mandato constitucional y legal, la sanción más benigna.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 19, interpuesta por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/1606/2013 de 2 de septiembre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0522/2013 de 26 de abril.

No suscriben la magistrada Rita Susana Nava Durán, el magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



269

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 21 interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, la contestación a la demanda de fs. 42 a 46, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 17 de mayo de 2012, la administración tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0012OVI05467 FOR-7520, notificada al contribuyente Comercializadora de Minerales Viacha S.A., el 28 de mayo de 2012, con alcance al Impuesto al Valor Agregado IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente según "detalle de diferencias" correspondiente al periodo fiscal junio/2010, y que sería sujeto de un procedimiento de determinación conforme lo establecido por los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492 y arts. 29, 32 y 33 del D.S. N° 27310. Determinación que fue realizada sobre base cierta como resultado de la información proporcionada por el contribuyente y por los informantes a través del módulo Da Vinci conforme el parág. I del art. 43 de la L. N° 2492, consecuentemente se emitió la Vista de Cargo N° 32-0334-2012, con un adeudo preliminar de 49.871 UFV's por el Impuesto al Valor Agregado por el periodo fiscal junio de 2010, importe que comprende tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales, sobre el cual no presentó descargo el contribuyente. R.D. N° 17-0016-2013 que confirma la deuda tributaria determinada en la vista de cargo, la misma que es impugnada emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0706/2013, que dispuso confirmar la resolución determinativa descrita, contra la que interpone recurso jerárquico, instancia que emite Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1677/2013, que resuelve anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0706/2013, hasta la Vista de Cargo N° 32-0334-2012, a fin de que la Impuesto a las Transacciones exponga de forma precisa la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria del IVA en el periodo fiscal junio 2010.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala de forma textual "que la AGIT no considero que el contribuyente acumulo crédito fiscal invalido, que puede ser solicitado a través de valores CEDEIMs", que los fundamentos por los cuales la Impuesto a las Transacciones depuró el crédito fiscal de las facturas en la resolución determinativa fueron en base al informe de conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/3403/2012 y porque el contribuyente no presentó descargos a la vista de cargo, lo que conllevó a que se ratifique las depuraciones en la R.D. N° 17-0016-2013, asimismo señala que las facturas no pueden generar crédito fiscal porque no cumplen lo dispuesto por el art. 70 de la L. N° 2492, arts. 41 y 43 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, el mismo que no fue valorado por la AGIT.

Asimismo refiere a la falta de impuesto omitido por la inexistencia de compensación entre el crédito fiscal y débito fiscal, que el contribuyente se beneficia con el saldo del crédito fiscal IVA del periodo observado, pero no así del débito fiscal IVA (ventas locales); que el crédito acumulado por el contribuyente puede ser solicitado en cualquier momento en devolución de valores CEDEIM, conforme el art. 1 de la L. N° 1963. Por último respecto a lo señalado por la AGIT que la Impuesto a las Transacciones debió solicitar al contribuyente una rectificatoria de declaración jurada en previsión del art. 104 parág. III de la L. N° 2492, señala que no puede aplicarse dicha normativa, que la orden de verificación y la orden de fiscalización no tienen el mismo alcance conforme el art. 29 del D.S. N° 27310, que es responsabilidad del contribuyente proceder a la rectificación de su declaración jurada.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta, se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1677/13 de 17 de septiembre de 2013, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0016-2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 42 a 46 y señala lo siguiente:

Respecto a la determinación de la base imponible señala que el contribuyente presentó la documentación solicitada por la Impuesto a las Transacciones según Acta de Recepción de 12 de junio de 2012, por lo que contaba con los documentos e información suficiente que le permitiría conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, determinando la base imponible del IVA del periodo junio de 2010 sobre base cierta, habiendo prueba conforme el art. 77 parág. II de la L. N° 2492, bajo ese contexto pasó a verificar los vicios del procedimiento de

determinación de la vista de cargo y resolución determinativa, concluyendo que la Vista de Cargo N° 32-0334-2012 observa imprecisiones respecto a la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria, toda vez que para establecer el impuesto omitido asume que las compras observadas que generaron un crédito fiscal, originaron un impuesto omitido, sin considerar que la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo en el periodo junio de 2010, únicamente registra el crédito fiscal generado en compras computadas en el citado periodo y no declaró ventas en mercado interno (débito fiscal) sobre las cuales hubiera compensado las compras (crédito fiscal), para determinar una deuda a favor del fisco o un saldo a favor del contribuyente para el siguiente periodo, lo cual no ocurrió, habiéndose emitido la resolución determinativa sobre la base de liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la Vista de Cargo, que ambos actos se encuentran viciados de nulidad, por carecer de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin conforme el art. 36 parág. II de la L. N° 2341 aplicable por el art. 74-1 de la L. N° 2492.

Por último señala que el demandante no puede ingresar en su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia y el principio de igualdad de las partes, toda vez que los argumentos citados en la demanda contenciosa administrativa no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, para lo cual señala como precedente una cita de la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre.

II.1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1677/13, de 17 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Orden de Verificación No. 0012OVI05467 FORM. 7520, emitida por la administración tributaria, notificado el 28 de julio de 2011 al representante legal de la Empresa Comercializadora de Minerales Viacha S.A., por la que se le comunica que será objeto de un "Proceso de Determinación" de acuerdo a la modalidad y alcance definido precedentemente, con un alcance del Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en anexo adjunto periodo junio de 2010, cursante de fs. 4 a 6 del anexo 4.

Formulario N° 7013 de Acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00040924 de 8 noviembre de 2012, por el que se sanciona con 1.500 UFV al contribuyente Comercializadores de Minerales Viacha SA., por incumplimiento al deber formal de entrega de documentación, cursante a fs. 13 del anexo 4.

La administración tributaria emite la Vista de Cargo N° 32-0334-12 de 8 de noviembre de 2012 notificada al contribuyente el 12 de noviembre de 2012, cursante de fs. 288 a 292 del anexo 3.

Acta de entrega de documentación de impuestos nacionales de 3 de diciembre de 2012, por el que el contribuyente presentó la documentación detallada en el cuadro cursante de fs. 304 a 307 del anexo 3.

R.D. N° 17-0016-13, de 21 de enero de 2013, notificada al representante legal de Comercializadora de Minerales Viacha S.A., el 4 de marzo de 2013 cursante a fs. 326, sobre base cierta; determino la obligación impositiva por el periodo fiscal junio 2010 en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), habiéndose omitido el pago de Bs 33.186.-, por concepto de impuesto omitido, sancionándolo con 1.500 UFV's por contravención al art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 por el periodo fiscal junio/2010, asimismo se le intimó al contribuyente a que deposite la suma de 49.917 UFV's., equivalentes a Bs 90.115.-, por concepto de la deuda tributaria que incluye tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, conforme el art. 47 de la L. N° 2492, cursante de fs. 3211 a 326 del anexo 3.

El sujeto pasivo interpone recurso de alzada contra la R.D. N° 17-0016-2013, instancia que resuelve confirmar la resolución impugnada mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0706/13 de 17 de junio de 2013, cursante de fs. 120 a 133 del anexo 1, contra la que interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1677/13, de 17 de septiembre de 2013, que resuelve anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0706/13 de 17 de junio de 2013, anulando obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 32-0334-12 de 8 de noviembre de 2012 a fin de que la administración tributaria exponga de forma precisa la forma de determinación y el origen de la deuda trituaría del IVA en el periodo fiscal junio 2010, sea conforme establece el art. 212 parág. II-c) de la L. N° 3092 cursante de fs. 2 a 17 del expediente.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto a fs. 60, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., réplica cursante de fs. 64-65, dúplica cursante de fs. 70-71 del expediente, notificación al tercero interesado Empresa Comercializadora de Minerales Viacha SA, cursante a fs. 58, quien no respondió.

Concluido el trámite se decretó a fs. 72, "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Sobre la problemática planteada, ésta se circunscribe en determinar si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1677/13 de 17 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, produjo algún agravio a la administración tributaria, al momento de anular la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0706/2013, de 17 de julio, que anula obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 32-0334-2012.

Previo a ingresar al análisis del caso de autos, resulta necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entidad demandada.

Al respecto corresponde analizar y precisar los hechos sucedidos en la fase administrativa y contrastarlos con los argumentos expuestos en la demanda, de los cuales se tiene que:

La Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1677/2013, anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0706/2013, con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 32-0334-2012, a fin de que la administración tributaria exponga de manera precisa la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria del IVA en el periodo fiscal junio 2010, sea conforme establece el parág. l-c) del art. 212 de la L. N° 3092, conclusión que fue asumida porque la resolución determinativa emergente de la vista de cargo no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la administración tributaria que las deudas fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria. Nulidad dispuesta por la AGIT, que tiene como fundamento principal, que la vista de cargo carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, al evidenciarse la imprecisión en la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria, por lo que se anuló la misma en base al art. 36 parág. II de la L. N° 2341, aplicable por supletoriedad conforme el art. 74-1) de la L. N° 2492.

Asimismo de la lectura de la demanda interpuesta por la Impuesto a las Transacciones se advierte que, su fundamento radica en justificar y respaldar el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/3403/12 de 27 de diciembre de 2012, que establece las depuraciones de las facturas que fueron plasmadas en la resolución determinativa las cuales no pueden generar crédito fiscal porque no cumplen lo dispuesto por el art. 70 de la L. N° 2492 y arts. 41 y 43 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07; que el crédito acumulado por el contribuyente puede ser solicitado en cualquier momento por el contribuyente en devolución de valores CEDEIM conforme el art. 1 de la L. N° 1963; que las declaraciones juradas comprometen a quienes la suscriben conforme el art. 78 de la L. N° 2492, siendo su responsabilidad proceder a la rectificación de su declaración jurada al evidenciar facturas invalidas para generar crédito fiscal, que la AGIT hubiera utilizado una normativa equivocada.

Al respecto, de lo determinado por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1677/2013 y los fundamentos de la demanda de la Impuesto a las Transacciones antes descritos, se advierte que, no existe conexitud en cuanto a los supuestos agravios causados en la resolución ahora impugnada, limitándose la Impuesto a las Transacciones a sustentar su actuar en la determinación de la deuda tributaria descrita en la vista de cargo conforme su informe en conclusiones, sin establecer el supuesto agravio determinado por la resolución jerárquica.

De lo expuesto, resulta necesario aclarar, que, así como es deber de la autoridad administrativa el fundamentar sus fallos, es deber del actor en la demanda contenciosa administrativa, establecer y demostrar con argumentos apropiados y sólidos, la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que supuestamente incurrió la autoridad administrativa o de impugnación administrativa al momento de emitir la resolución y no limitarse a sostener que el procedimiento ejecutado y la norma aplicada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria no fue correcta, afirmación que se sustenta de manera general y no precisa, sin señalar en absoluto cómo la resolución jerárquica y la nulidad de obrados que contiene, habrían causado agravio al demandante. Más aún, cuando de la revisión de la resolución jerárquica objeto de impugnación, se evidencia que contiene afirmaciones claras en sus págs. 29 y 30, que explican las conclusiones que sostiene su actuar, por lo que existiendo razonamientos precisos en la resolución de recurso jerárquico, para su impugnación en la vía contencioso administrativa, el demandante debe demostrar con razonamientos de carácter jurídico, las razones por las cuales cree que su pretensión no fue valorada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Es decir, debe señalar de forma clara los fundamentos jurídicos por los que considera que la resolución impugnada no hubiera aplicado correctamente la normativa sustantiva o procesal administrativa, por cuanto para la impugnación de la resolución jerárquica, ésta debe apoyarse en una petición que tenga razones precisas, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de agravios sufridos se encuentren respaldados en la norma. Sin embargo, contrariamente a lo expuesto anteriormente, la administración tributaria (demandante), olvidando los argumentos que motivaron a la Autoridad General de Impugnación Tributaria anular la Resolución de Recurso de Alzada ARTI-LPZ/RA 0706/2013, en su memorial de demanda, ingresó de manera general a sostener que el procedimiento de verificación y de determinación impositiva fue correctamente ejecutado, sin identificar los actos o actuaciones de la autoridad de impugnación que le causan agravio, sin referirse en absoluto a los argumentos que dieron lugar a la nulidad dispuesta en la resolución jerárquica que anulo la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0706/2013, perdiendo de vista que por la naturaleza del proceso incoado, este tribunal ejerce control de legalidad de los actos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria como se describió precedentemente, sin cumplir por lo tanto con la carga de argumentación y expresión de agravios que le hubiere causado la resolución impugnada.

Dicho entendimiento ha sido sostenido por este tribunal, inicialmente en la Sentencia N° 238/13 de 05 de julio de 2013, y posteriormente desarrollada y ampliada en la Sentencia N° 384/13 de 17 de septiembre de 2013, que señala "...siendo que los supuestos pronunciamientos de forma y de fondo que alega la empresa demandante que hubieren viciado de nulidad el procedimiento administrativo no han sido puntualizados, por el contrario constituyen una queja general, sin que sea posible en base a lo argumentado el análisis que pretende la parte actora, sin que se pueda determinar violación al debido proceso en virtud de que el ahora demandante ha activado todos los sistemas recursivos previstos por la norma tributaria y el procedimiento administrativo en resguardo de sus derechos...).

Consecuentemente, en el caso concreto, a este tribunal no le corresponde suplir la insuficiencia en la carga argumentativa de la acción del demandante con la justificación de averiguación de la verdad material, lo contrario significaría ir contra los principios de imparcialidad e igualdad de las partes en proceso; tampoco puede existir un proceso de oficio siendo su fundamento la iniciativa, y es de carácter personal del demandante, quien debe reclamar el derecho que cree tener (carga de argumentación y expresión de agravios causados por la determinación) y haya sido vulnerado en la resolución jerárquica; no pudiendo el tribunal suplir dicha omisión, hecho que le corresponde al actor, siendo únicamente deber del órgano jurisdiccional pronunciarse de manera imparcial sobre la petición expresada en la demanda. Asimismo debe tomarse en cuenta, que la aplicación del principio de verdad material reconocido por nuestro ordenamiento jurídico, no es absoluto e irrestricto, pues en el procedimiento también rige el principio dispositivo, por lo que actuar fuera de esos límites constituiría arbitrariedad, atentando contra los principios procesales y de derecho contenidos en la Constitución Política del Estado y la Ley del Órgano Judicial.

V. Conclusiones.

Conforme a lo expuesto y analizado precedentemente, se evidencia que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, no ha fundamentado en su demanda contenciosa administrativa los agravios en que hubiera incurrido la Autoridad de Impugnación Tributaria con el pronunciamiento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1677/13 de 17 de septiembre de 2013, la cual fue emitida en cumplimiento de la normativa legal vigente, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 21, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1677/13, de 17 de septiembre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



270

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.**

Distrito: Oruro

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 55 a 60, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Verónica J. Sandy Tapia, conforme Resolución Administrativa N° 03-519-13 de 14 de octubre de 2013, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, en su condición de Autoridad General de Impugnación Tributaria a.i.; solicita revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-2079/2013 de 15 de noviembre; contestación de fs. 85 a 99, réplica de fs. 115 a 120; apersonamiento del tercer interesado de fs. 142 a 145; dúplica de fs. 150 a 152; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante, señala que en el ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 de la L. N° 2492, el Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro, procedió a la verificación externa Cedeim (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, relativo al Impuesto al Valor Agregado IVA, ello en virtud de la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4034816104 correspondiente al periodo marzo de 2012. En ese sentido, el 26 de febrero de 2013 se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE03920, producto de la misma se emitió el Informe Cite: SIN/GDO/DF/VE/INF/022/2012, que concluye señalando que, por el resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión del Certificado de Devolución Impositiva CEDEIM, corresponde la devolución de Bs 10.176.940.00, por el Impuesto al Valor Agregado IVA del periodo de marzo de 2012. En tal sentido el 16 de mayo de 2013 se emite la Resolución Administrativa Cedeim Previa N° 23-00491-13 la cual dispone a favor del sujeto la devolución del monto de Bs. 10.176.940.00.

Posteriormente, impugnada la Resolución Administrativa por el contribuyente, se emitió la resolución de alzada ARIT-LPZ-0858/2013 de 26 de agosto que revocó parcialmente la Resolución Administrativa Cedeim Previa 23-00491-13 de 16 de mayo de 2013, consecuentemente, dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución impositiva de Bs.148.773., por aplicación del 45% presunto por gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs.2.355.938, correspondiente al crédito fiscal de la facturas emitidas por Comibol superiores a 50.000 UFV, no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago; y se mantiene el importe de Bs.1., por depuración de crédito fiscal no vinculado más el importe Bs10.176.940., declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los Bs 2.504.711., más Bs 10.176.940., mencionados, sumando un total de Bs 12.681.651., por el periodo fiscal marzo de 2012.

Interpuesto recurso contra la resolución de alzada, mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2079/2013 de 15 de noviembre, que revocó parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalía Minera que se constituye en medio de pago; asimismo se mantiene la base de Bs 12.681.655, para la devolución impositiva; en consecuencia el importe sujeto a devolución asciende a Bs 10.775.685., por el periodo fiscal marzo 2012.

I.2 FUNDAMENTOS DE DERECHO DE LA DEMANDA.

Sobre los gastos de realización.

En principio manifiesta que los Actos de la Administración Tributaria, se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley.

Que la administración tributaria ha verificado la documentación original de las exportaciones como ser: Pólizas de Exportación, Facturas Comerciales de Exportador, Manifiestos Internacionales de Carga (MIC/DTA) y Certificado de Salida de la Empresa Metalúrgica Vinto, habiéndose constatado que no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización, importe de la factura comercial de exportación diferente a la factura de respaldo; facturas que no se encuentran respaldadas por contratos de compra venta de estaño metálicos y facturas que no cuentan con contrato, siendo por ende aplicable lo dispuesto en el art. 10 del D.S. N° 24465, al no estar explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45 %) del valor oficial de cotización, reglamentado la devolución impositiva por la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003 en su art. 5, que ratifica que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación del o los documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En tal sentido en aplicación de esas disposiciones normativas, la administración tributaria consideró que los gastos de realización son el del 45% pues no existe el respaldo documental para las condiciones contratadas por el comprador del mineral.

Sobre los medios fehacientes de pago.

El demandante transcribe los arts. 66-11) y 70-4), de la L. N° 2492, así como el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874 que dispone que cuando se solicite devolución impositiva, la compras por importes mayores a cincuenta mil UFV (Unidades de Fomento a la Vivienda), deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Indica que la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales ha aplicado estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias, ya que de la revisión de los antecedentes se constata que las Facturas Nos. 759, 754, 753, 752, 745, 744, 745, 746, 755, 748 y 747 emitidas por Comibol la Empresa Minera Huanuni, respectivamente, no fueron debidamente respaldados, por lo que se observó el crédito fiscal de Bs 2.355.939, así establecido mediante Informe de Actuación N° SIN/GDO/DF/VE/INF/022/2013 de 16 de mayo de 2013, como no sujeto a devolución del periodo fiscal marzo de la gestión 2012, ya que no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas. Si bien el contribuyente presentó facturas con montos superiores a UFV 50.000,00 en la verificación de medios fehacientes, se constató que no demuestran el 100% del pago total de importe facturado de las compras, por lo que el importe del crédito depurado ascendió a Bs 2.272.625. A continuación transcribe los arts. 12 de la L. N° 1489 modificada por la Ley 1963 y 13 de esta ley; 3 del D.S. N° 25465 referidos a la devolución de impuestos y al principio de neutralidad impositiva.

Manifiesta que las devoluciones impositivas constituyen erogaciones que realiza el Estado a favor de un particular exportador, son beneficios reconocidos a los exportadores a través de la devolución de impuestos para fomentar el aparato productivo e incentivar las exportaciones, con el fin de cumplir con el principio de neutralidad impositiva. En este sentido procede la devolución del IVA efectivamente pagado, por los insumos de cualquier naturaleza incorporados en los productos de exportación, siempre y cuando se hubiere realizado efectivamente la exportación.

En lo referente a que el contribuyente presentó como medios fehacientes de pago la Regalía Minera con documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento a normativa vigente, estos pagos no respaldan el pago de la transacción por la compra del mineral, ya que de acuerdo a la documentación que se presentó por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada incluye la Regalía Minera (RM) retenida, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577 de 21/05/2008 en su Inc. b) Numeral IV, art. 4 Cap. III (base de cálculo de la rm) que señala: " en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente." por lo tanto, la regalía minera no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, hecho que no es considerado por el proveedor Corporación Minera de Bolivia y que también se puede observar de las liquidaciones presentadas, que calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por la RM, por lo que no puede ser considerada como un medio fehaciente de pago.

Finalmente, señala que la Administración Tributaria ha observado en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la L. N° 2341, además, respetando en todo momento los derechos y garantía reconocidos en la C.P.E.

Petitorio.

Por lo señalado, interpone demanda contenciosa administrativa a objeto de que se la declare probada, por tanto, se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00491-13 de 16 de mayo.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado que cursa de fs. 80 a 84, que señala lo siguiente:

Manifiesta que la resolución impugnada se encuentra respaldada plenamente, con fundamentos técnico jurídicos y lo que se pretende es inducir en error a las autoridades. En tal contexto, respecto a los gastos de realización se tiene que la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00491-13, respecto a la factura N° 497, presume como gastos de realización el 45 % del valor oficial de cotización en aplicación del art. 10 D.S. N° 25465, al no contar con contrato de compra y ventas que respalde la exportación para lo cual la administración tributaria, como resultado de la verificación a los gastos de realización, elaboró la cédula de trabajo denominada: "determinación de diferencias gastos de realización", y advirtió que de la verificación a los gastos de realización, correspondientes a la Factura de Exportación N° 407, no le establecen diferencias respecto a la documentación respaldatoria, siendo la única observación para la aplicación de la presunción del 45% como gastos de realización, la ausencia del contrato de venta en la citada exportación. Por otra parte se evidenció que la EMV ante la instancia de alzada, presentó como sustento de la exportación realizada con la Factura N° 407, las propuestas y proformas emitidas al proveedor del exterior por la venta del mineral, que evidencias las condiciones de venta específica puesto Arica-Chile. En ese sentido, en el comercio exterior, las condiciones contratadas están dadas por los INCOTERM, que son un conjunto de reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales más utilizados en las transacciones internacionales, que determina los derechos y obligaciones de los vendedores y compradores, que interviene en una operación, condiciones que fueron adoptadas por nuestro país como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en la legislación aduanera y en el Código de Comercio. En ese sentido se desestimó la aplicación del art. 45% como gastos de realización por la Factura Comercial de Exportación N° 407.

Sobre los medios fehacientes de pago realiza una descripción, factura por factura: 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748, 747, para determinar que resultó una diferencia económica sin respaldo de medios fehacientes de pago en cada factura, montos sin embargo inferiores a lo establecido por la Administración Tributaria que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley. Prosigue manifestando que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la administración tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, empero al haber verificado la compra, venta de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las Facturas Nos. 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748, 747, debido a que sólo evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que les fueron presentados e identificados.

En mérito a ello, manifiesta que la Resolución del Recurso Jerárquico impugnado fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso por lo que se ratifica en todos sus alcances.

Petitorio.

Por los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contenciosa-administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2079/2013 de 15 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

1.- El Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro, procedió a la verificación externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, relativo al Impuesto al Valor Agregado IVA, en virtud a la solicitud de devolución impositiva Dudie N° 4034816104 correspondiente al periodo marzo de 2012. En ese sentido, el 26 de febrero de 2013 se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE03920, producto de la misma se emitió el Informe Cite: SIN/GDO/DF/VE/INF/022/2012, por el que concluye como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva CEDEIM, corresponde la devolución de Bs. 10.176.940.00, por el Impuesto al Valor Agregado IVA del periodo de marzo de 2012.

Posteriormente el 16 de mayo de 2013 se emite la resolución administrativa Cedeim Previa N° 23-00491-13 la cual dispone a favor del sujeto la devolución del monto de Bs. 10.176.940.00.

La resolución determinativa fue impugnada por el contribuyente, generando que la ARIT emita la resolución de alzada ARIT-LPZ-0858/2013 de 26 de agosto que revocó parcialmente la resolución administrativa Cedeim Previa 23-00491-13 de 16 de mayo de 2013, consecuentemente dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución impositiva de Bs.148.773., por aplicación del 45% presuntos de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs.2.355.938, correspondiente al crédito fiscal de la facturas emitidas por COMIBOL superiores a 50.000 UFV, no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago; y mantuvo el importe de Bs.1, por depuración de crédito fiscal no vinculado más el importe Bs.10.176.940., declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los Bs. 2.504.711., más Bs. 10.176.940., mencionados, sumando un total de Bs.12.681.651., por el periodo fiscal marzo de 2012.

Interpuesto recurso contra la resolución de alzada, mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2079/2013 de 15 de noviembre, que revocó parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalía Minera que se constituye en medio de pago; asimismo se mantiene la base de Bs. 12.681.655, para la devolución impositiva; en consecuencia, el importe sujeto a devolución asciende a Bs. 10.775.685., por el periodo fiscal marzo 2012.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 100, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 115 a 120 la que ratificó los términos de la demanda, apersonamiento del tercer interesado de fs. 142 a 145 que pide se declare improbadamente la demanda; dúplica de fs. 150 a 152.

3.- Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 154, se dispuso autos para sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-2079/2013, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar la correcta aplicación de los gastos de realización y medios fehacientes de pago en sujeción a la normativa legal y si la regalía minera es considerada como medio fehaciente de pago.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En ese sentido, se señala:

Sobre los gastos de realización.

Cabe señalar que el procedimiento de devolución de impuestos al sector minero se encuentra contemplado en el art. 10 del D.S. N° 25465 que señala que la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del Sector Minero Metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 de este decreto, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal. A su vez para solicitar la devolución de impuestos, en cumplimiento de lo establecido en el art. 64 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria conforme el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, es obligatoria la presentación de la Declaración de Exportación, Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado, aclarando que el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación de o los documentos con las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

En ese sentido como resultado de la verificación a los gastos de realización, arrojó como única observación la Factura de Exportación N° 407 aplicable la presunción del 45 % como gastos de relación, por la ausencia del contrato de venta en la citada exportación.

La citada factura de Exportación N° 407 corresponde a la venta de lingotes de estaño metálico al cliente Industria Proveedira de Partes Metalúrgicas Ltda., con domicilio en la Av. Las Industrias 355 Barrio Industrial Puerto Seco Calama, especificando como lugar de embarque Oruro y Puerto de Destino Arica-Chile, detallando a continuación los gastos de realización por \$us. 423.54 constituidos por los fletes terrestres y seguros, que sumados al Valor Material reflejan un Valor FOB Frontera de \$us.366.854,48 y un Valor CIF Arica-Chile de \$us.367.278. Asimismo, de forma consecuente, la Declaración Única de Exportación (DUE) N° C-4782, señala en su Casilla N° 8 "Consignatario" Almagamated Metal Corporation PLC; Casilla 20 "Condiciones de Entrega (Incoterm) y Observaciones": CIF Arica; Casilla 22 "Divisa y Valor FOB total": USD 1.183.684.49; y, Casilla 31 "Bultos y Descripción de las Mercaderías": 50 Lingotes de Estaño, de lo que se evidencia que la EMV ante la instancia de alzada, presentó como sustento de la exportación realizada con la Factura N° 407, las propuestas y proformas emitidas al proveedor del exterior por la venta del mineral, que en sus condiciones de venta especifica, puesto Arica-Chile.

En ese contexto, se resalta que en el comercio exterior, las condiciones contratadas están dadas por los Términos Internacionales de Comercio Incoterm, que constituyen un conjunto de reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales más utilizados en las transacciones internacionales, que determina los derechos y obligaciones de los vendedores (exportadores) y compradores (importadores), que interviene en una operación, condiciones que fueron adoptadas por nuestro país como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en la legislación aduanera y en el Código de Comercio, por lo que al estar determinadas las condiciones de la venta y demostrado la transacción existente, es acertada la decisión de desestimar la aplicación del art. 45% como gastos de realización por la Factura Comercial de Exportación N° 407.

Sobre los medios fehacientes de pago.

Corresponde para la resolución de la controversia realizar un análisis de las facturas cuestionadas en la demanda planteada, al ser estas el objeto de impugnación en las instancias administrativas en su fase recursiva, en tal sentido de los antecedentes administrativos técnicos cotejados con la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene:

Sobre la Factura N° 759, conforme a datos del expediente se tiene conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00060008 y Movimiento de Cuentas –Banco Central de Bolivia, cursante de fs. 484 y 487 de antecedentes administrativos c. 3) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030129 a fs. 448 del mismo c.3), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.839.547,35 además de la retención de la regalía minera de \$us. 64.558,71; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes a \$us. 284.521,60 equivalentes a Bs. 1.980.270,34 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 257.435, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 754, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, N° BD00050010 de fs. 507 y 510 de antecedentes administrativos c.3) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030121, fs. 509 de antecedentes administrativos c.3), el detalle de pago por lotes por un total de \$us.

1.822.415,75 además de la retención de la regalía minera de \$us. 63.377,36; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 281.784,89 equivalentes a Bs. 1.961.222,83 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 254.959, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 753, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares BD00050010 y Movimiento de Cuentas – Banco Central de Bolivia, fs. 527 y 530 antecedentes administrativos c.3) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030120, fs. 529 de antecedentes administrativos c.3), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.574.364,27 además de la retención de la regalía minera de \$us. 56.579,50; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us.243.704,24 equivalentes a Bs.1.696.181,51 cuyo crédito fiscal asciende a Bs.220.504, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la Administración Tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 752, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares BD00050009 y Movimiento de Cuentas – Banco Central de Bolivia, fs. 545 de antecedentes administrativos c.3) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030119, fs. 547 de antecedentes administrativos c.3), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.374.545,30 además de la retención de la regalía minera de \$us.49.424,32; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us.212.777,07, equivalentes a Bs. 1.480.928, 41 cuyo crédito fiscal asciende a Bs.192.521, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la Administración Tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 745, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares BD00060008 y Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, fs. 564 de antecedentes administrativos c.3) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030124, fs. 566 de antecedentes administrativos c.3), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.360.157,95 además de la retención de la regalía minera de \$us. 48.262,63; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us.210.453,65, equivalentes a Bs. 1.464.757,40 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 190.418, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la Administración Tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 744, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00060082 y Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, fs. 580 Y 583 de antecedentes administrativos c.3) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030123 de fs. 582 de antecedentes administrativos c.3), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.323.990,03, además de la retención de la regalía minera por \$us. 47.227,08; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us.204.894,51 equivalentes a Bs. 1.426.065,79 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 185.389, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 746, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00060008 y el Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, fs. 598 y 601 de antecedentes administrativos c.3) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030125, fs. 600 de antecedentes administrativos c.3), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.201.003,37 además de la retención de la regalía minera de \$us 42.364,72; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us 185.790,63, equivalentes a Bs 1.293,102,78 cuyo crédito fiscal asciende a Bs.168.103, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la Administración Tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 755, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00060082 y Movimiento de Cuentas –Banco Central de Bolivia, fs. 614 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030122, fs. 616 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us.1.123.068,57, además de la retención de la regalía minera de \$us. 48.993,57; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us.175.135,72 equivalentes a Bs.1.218.944,61 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 158.463, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la Administración Tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 748, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares BD00060001 y Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, fs. 632 Y 635 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030127, fs. 634 de antecedentes administrativos c. 4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.001.840,80 además de la retención de la regalía minera de \$us.41.913,35; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 155.963,26 equivalentes a Bs. 1.085.504,29 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 141.116, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la Administración Tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 747, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00060001 y Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, fs. 650 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00030126, fs. 652 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us.979.160,61 además de la retención de la regalía minera de \$us.34.610,66; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us.151.483,06 equivalentes a Bs. 1.054.322,10 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 137.062, importe

que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la Administración Tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Se hace hincapié en el hecho que el objetivo central de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción; consecuentemente, el pago de las compras debe estar debidamente documentado sin que involucre que las transacciones no se hubieren efectuado o que no sean válidos para el cómputo del crédito fiscal. Además, en el transcurso del trámite administrativo se demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables órdenes de transferencias bancarias, liquidaciones finales y extractos bancarios, la realización efectiva de las compras de insumos con los que trabaja la Empresa Vinto. Por lo que en la especie, de los datos técnicos que precede se evidencia que la Resolución Impugnada acertadamente confirmó lo referido sobre dejar sin efecto las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras como medios válidos fehacientes de pago.

El D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, referida a las obligaciones tributarias y regalía minera, en su art. 21 señala que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, están obligadas a la retención y empoce de la regalía minera de sus proveedores de minerales, en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día 15 del mes siguiente a aquél en que se efectuó la retención. Esta condición deberá ser demostrada. En tal sentido, las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras se constituyen en medios de pago válidos para la Administración Tributaria.

VI. CONCLUSIONES.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la disposición final tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 55 a 60, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Verónica J. Sandy Tapia; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2079/2013 de 15 de noviembre.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



271

Sociedad Boliviana de Cemento S.A. c/ Ministerio de Desarrollo Productivo Economía Plural

Contencioso administrativo

Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 98 a 121, en la que se impugna la Resolución Jerárquica MDPyEP 015/2013 de 26 de julio, pronunciada por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural (MDPyEP); providencia de admisión de fs. 126, la contestación de fs. 176 a 190 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 250 a 268 vta., y 313 a 320, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que tras ser notificado con el Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012, que resolvió: 1) la solicitud de aclaración y complementación de la R.A. RA/AEMP/DTDCDN/N° 115/2012, y 2) la solicitud de suspensión del pago de la multa impuesta como sanción; al amparo del art. 20 del D.S. N° 27157 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo SIREFI), solicitó a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP) que consignara el referido auto administrativo en una resolución administrativa debidamente fundada y motivada. En

respuesta, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas emitió el Auto de 8 de enero de 2013, su solicitud, motivo por el cual interpuso recurso de revocatoria en contra del Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012.

Continúa indicando, que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas emitió la R.A. Revocatoria RA/AEMP/DJ/DTDCDN/N° 017/2013 de 20 de febrero, declarando improcedente su recurso de revocatoria; contra dicha resolución interpuso recurso jerárquico ante el MDPyEP, quien emitió resolución jerárquica en la que resolvió confirmar totalmente la resolución administrativa revocatoria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

a) Impugnación de actos administrativos que lesionan derechos y garantías de los administrados.

Transcribe los argumentos de la resolución jerárquica, bajo los cuales, esa instancia estableció que el auto administrativo no constituye un acto de carácter definitivo o equivalente, y que el procedimiento desarrollado no generó indefensión, ya que el proceso principal continuó su tramitación hasta la emisión de la correspondiente resolución de revocatoria. Cita el art. 27 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y el art. 19 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera, señalando que al amparo de los mismos, de forma oportuna, solicitó a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas que consignara el Auto Administrativo en una resolución administrativa y en vista de que rechazó su solicitud, interpuso recurso de revocatoria contra el auto administrativo conforme lo dispuesto en el art. 20-II del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera indicando que la ley otorga esta prerrogativa al administrado con la finalidad de resguardar su derecho constitucional a la defensa, no pudiendo la autoridad administrativa desconocer esta disposición y alegar que el auto administrativo no es de carácter recurrible.

Sostiene que es evidente la incomprensión de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas sobre la norma, ya que resulta contradictorio que la resolución administrativa revocatoria haya establecido que en este caso no se aplican los referidos artículos porque el auto administrativo no es una circular, orden, instructivo o directiva, tal como se requiere, cuando fue la misma Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas quien se negó a consignar el auto administrativo en una resolución administrativa indicando ahora que este no puede ser recurrible debido a que no es una resolución administrativa y calificándolo como un acto de mero trámite, siendo que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas consignó, este mismo acto de mero trámite, en una resolución administrativa emitida como respuesta para COBOCE Ltda., acto en cuyo contenido, a excepción de la corrección de forma de un dato en la resolución administrativa sancionatoria para COBOCE, resuelve exactamente lo mismo que el auto administrativo emitido para SOBOCE, existiendo incongruencia en el criterio de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas puesto que ha sido claramente parcial, ya que favoreció a una de las empresas que se hallaba en las mismas circunstancias, con la emisión de una resolución administrativa otorgándole la posibilidad de recurrir, mientras que a SOBOCE le negó esta posibilidad, por tratarse de un acto de mero trámite. A este efecto, transcribe el art. 178 de la C.P.E., las partes que considera pertinentes de la Resolución Jerárquica SG SIREFI RJ 15/2007 y la S.C. N° 1329/2005 de 21 de octubre, todos referido al principio de igualdad e imparcialidad que debe regir en todo procedimiento.

Establece que pese a la actuación parcial de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas la jurisprudencia y doctrina señalan que los actos de menor jerarquía son recurribles cuando estos hubieran lesionado derechos o garantías del administrado, resaltando que en este caso existe lesión a sus derechos y garantías, citando a la Resolución Jerárquica SG SIREFI RJ 29/2005. Continúa señalando que el auto administrativo vulneró el principio de seguridad jurídica y el derecho a la defensa, pues no aplicó el principio de informalismo por el cual podía ingresar a tratar su solicitud de suspensión de ejecución de la sanción. Cita al art. 57 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y establece que es aplicable al presente caso, ya que el auto administrativo le despojó de su derecho a pedir la suspensión de la multa, generando indefensión, porque no fundamentó ni dio a conocer los motivos de su decisión, privándole de recurrir los mismos, en flagrante violación a sus derechos fundamentales.

Denuncia violación al principio de seguridad jurídica y al art. 24 de la C.P.E., en mérito a que no obtuvo respuesta a su solicitud de suspensión y no se justificó la improcedencia declarada en el auto administrativo. Transcribe el art. 56 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo parte de la Resolución Jerárquica SG SIREFI RJ 15/2006 y doctrina que establece que los actos administrativos que ocasionen vulneración a derechos son recurribles, señalando que el rechazo al recurso de revocatoria bajo el argumento de que no constituye un acto de carácter definitivo o equivalente, es contrario al art. 115-II de la C.P.E., art. 16-h) de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo art. 47-II del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera y al art. 4 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo consecuentemente, dado que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas se negó a consignar el auto administrativo en una resolución administrativa le otorgó a este el carácter de recurrible, en aplicación del parág. II del art. 20 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera.

b) La preclusión como principio de la actividad procesal.

Señala que la resolución jerárquica estableció que el recurso de revocatoria fue presentado fuera de plazo, desconociendo que SOBOCE solicitó la consignación del auto administrativo en una resolución administrativa dentro de los cinco (5) días concedidos al efecto, y esperó el transcurso del plazo de diez (10) días para que se diera respuesta a su solicitud, más los cinco (5) días otorgados para la notificación, plazo tras el cual recién inició el cómputo del plazo para la interposición del recurso de revocatoria, encontrándose el 30 de enero de 2013 dentro de los quince (15) días de plazo para su interposición, sin embargo de forma arbitraria y errada, la autoridad jerárquica computó el plazo desde la notificación con el referido auto administrativo criterio extrañamente ratificado por la autoridad jerárquica, ya que la propia Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas actuó de mala fe al notificar el rechazo a la solicitud de consignación del auto administrativo en una resolución administrativa precisamente el día (15), cuando según el cómputo realizado por esa instancia hubiera concluido el plazo para su presentación.

Continua indicando, que el art. 22 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera establece que las resoluciones administrativas surtirán efecto a partir de su notificación, razón por la cual en este caso SOBOCE no podía continuar con el procedimiento hasta que no fuera notificado con la resolución administrativa solicitada o le fuera negada su solicitud; refiriéndose al principio de preclusión establece que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas actuó arbitrariamente, porque si se hubiera interpuesto el recurso de revocatoria antes de solicitar la emisión de la resolución administrativa habría rechazado el mismo porque previamente debió pedirse que el auto administrativo se consignara en una resolución administrativa.

c) Violaciones a Derechos, Principios y Garantías Constitucionales.

Reitera que la resolución jerárquica viola el principio a la seguridad jurídica, ya que fundamenta su rechazo en base a los criterios de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas como ser la valoración del auto impugnado, el carácter irrecurrible del auto administrativo y el cómputo de plazos contrarios a lo establecido en el art. 20-II del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera. Asimismo, no se pronunció sobre el hecho de que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas consignó una misma decisión en dos actos distintos, que conlleva la violación al principio de imparcialidad consagrado en el art. 178 de la C.P.E., y lesiona los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa, ya que el auto administrativo al no tratar la solicitud de suspensión privó a SOBOCE de un medio de defensa, violando el principio de preclusión al pretender omitir una etapa expresamente regulada por la norma administrativa que rige su actividad.

d) Otros fundamentos legales contenidos en los recursos administrativos.

Inobservancia del Principio de Informalismo.- Señala que amparó su solicitud de aclaración y complementación en el principio de informalismo previsto en el art. 4 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo encontrándose los principios del proceso administrativo relacionados con los derechos fundamentales de las personas, por lo que su inobservancia genera violación a derechos constitucionales. Transcribe definiciones doctrinales de diversos autores sobre el principio de informalismo, indicando que es uno de los más distintivos del procedimiento administrativo, por el cual se puede invocar la elasticidad de las normas de procedimiento en tanto y en cuanto ellas lo beneficien, aspecto vulnerado que en este caso por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas ya que consideró una exigencia formal esencial la previa presentación del recurso de revocatoria contra la resolución sancionatoria, para ingresar a tratar su solicitud, sin procurar que la norma fuera administrada en términos que favorezcan al administrado, pese a que se solicitó expresamente la aplicación del principio de informalismo, ya que al existir la posibilidad de la presentación de dicho recurso en forma posterior, debió proceder a resolver en el fondo la solicitud de suspensión de la sanción, velando por los derechos y garantías constitucionales.

Por otra parte refiere que el auto administrativo dispuso que previamente a la consideración de la solicitud de suspensión se diera cumplimiento a los requisitos previstos en el art. 59-II de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo art. 40 del D.S. 27175 y art. 120-I del D.S. N° 27113, indicando que estos requisitos se reducen solo a la presentación del recurso de revocatoria, de forma contraria al principio de informalismo, conforme el razonamiento de las SS.CC. Nos. 446/2011-R de 11 de abril, 642/2003-R de 8 de mayo, 1206/2006-R de 30 de noviembre, estableciendo que la autoridad al no aplicar el principio de informalismo, ni flexibilizar el procedimiento en beneficio del administrado, vulneró los arts. 4-I), 16-h) y 28-f) de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo el art. 28-I del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y el art. 17-II del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera además de los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa y principio de seguridad jurídica establecidos en el art. 115-II y 178 de la C.P.E.

Manifiesta que la violación a los derechos fundamentales vició de nulidad de pleno derecho al auto administrativo y transcribe las resoluciones administrativas SG SIREFI RJ 39/2006 de 5 de julio, SG SIREFI 03/2005 de 12 de enero, definiciones doctrinales de Roberto Dromi, el art. 35 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo el art. 54 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y los arts. 13 y 235 de la C.P.E., todos referidos a la nulidad de los actos administrativos, e indica que corresponde sancionar la vulneración a derechos constitucionales con la nulidad de pleno derecho del auto administrativo debiendo esta instancia declarar la misma y revocar totalmente el auto administrativo en su parte concerniente a la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución sancionatoria, todo esto al amparo del art. 61 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo art. 43-I del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera art. 52-a) y art. 121-b) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Incumplimiento de la autoridad de fundamentar sus decisiones.- Advierte que el auto administrativo no se pronunció sobre la solicitud de aclaración respecto a la determinación del importe de la multa impuesta como sanción, resaltando que el MDPyEP se limitó a señalar que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas atendió todos los argumentos propuestos por SOBOCE, por lo que no correspondía efectuar la complementación solicitada, argumento que considera adolece de falta de razonabilidad y congruencia debido a que la resolución carece de fundamentos de hecho y de derecho que respalden la imposición del monto de dicha sanción, violando sus derechos porque carece de la debida motivación y fundamentación, privándole de conocer los motivos por los cuales desestimó su solicitud de aclaración. Cita a la S.C. N° 1365/2005-R de 31 de octubre y la resolución administrativa SG SIREFI RS 2/2006 de 10 de enero, ambas referidas a la motivación de los actos administrativos, estableciendo que la autoridad vulneró sus derechos constitucionales a la defensa, al debido proceso y a la seguridad jurídica, violando además el art. 24 de la C.P.E., al declarar improcedente su solicitud sin fundamentar legalmente su fallo, impidiéndoles que puedan interponer los recursos que corresponden e incumpliendo los arts. 4-c) y h) de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo art. 28 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo y art. 17-II del D.S. N° 27175 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo SIREFI; por lo que solicitó se declare la nulidad del auto administrativo.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se disponga la nulidad de la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 015/2013 de 26 de julio, y como efecto se declaren también nulas la Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/DJ/DTDCDN/N° 017/2013 de 20 de febrero y el Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

El MDPyEP, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 4 de septiembre de 2014, cursante de fs. 176 a 190 vta., señalando lo siguiente:

Tras realizar un resumen del procedimiento en sede administrativa, señala que SOBOCE independientemente de las actuaciones desarrolladas contra el proceso principal, interpuso otros cuatro (5) recursos jerárquicos por cuestiones accesorias, emitiéndose en total cinco (5) resoluciones de recurso jerárquico, que a su vez, generaron la presentación de cinco (5) demandas contencioso administrativas, siendo evidente y manifiesto el afán dilatorio y de chicana jurídica desarrollada por parte de SOBOCE.

Establece que las atribuciones de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas están delimitadas por las L. Nos. 2427 y 2495, y los DD.SS. Nos. 071 y 29519, además de que el procedimiento administrativo sancionador, se encuentra regido por principios constitucionales y las disposiciones de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y el D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera principios que bajo su criterio fueron tutelados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas en todas las etapas del proceso. Asimismo el referido D.S. N° 29519 regula la competencia y la defensa del consumidor frente a conductas lesivas que influyen negativamente en el mercado, determinando en su art. 10 las conductas anticompetitivas absolutas por las cuales fue sancionado SOBOCE, y señalando en su art. 16 las facultades de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas para procesarlas, mismas que también se describen en la R.M. N° 190, que especifica el procedimiento administrativo de defensa de la libre competencia, además de contar supletoriamente con el D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, normas bajo las cuales se desarrolló el procedimiento administrativo sancionador por la comisión de prácticas anticompetitivas colusorias.

Pone a conocimiento que SOBOCE presentó una Acción de Inconstitucionalidad Concreta, contra los arts. 10, 17, 18, 19, 20 y 21 del D.S. N° 29519, y de los arts. 9, 33, 38 y 39 de la R.M. N° 190, misma que fue rechazada por el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), quien tras desarrollar su análisis indicó que la acción carece de argumentos que fundamenten la contraposición de las referidas normas con la CPE, ingresando en las causales de rechazo previstas en el art. 277-II-c) del Código Procesal Constitucional.

Sobre la importancia y trascendencia de la defensa de la competencia en nuestra legislación, refiere que el pluralismo jurídico otorga igualdad de condiciones a todas las formas de organizaciones reconocidas, por lo que ninguna empresa que detente posición de dominio podrá hacer abuso de ello, mas al contrario las empresas deben fortalecer la soberanía económica del país, aspecto limitado por los art. 312 y 314 de la C.P.E., que establecen las bases para la defensa de la competencia en el territorio nacional a través de su regulación en beneficio del interés público, siendo el bien jurídico protegido "la libertad de competencia".

Señala que SOBOCE, en un afán dilatorio y con el objeto de eludir su responsabilidad por su participación en las prácticas anticompetitivas colusorias, interpuso la presente demanda contencioso administrativa, que derivó de la impugnación realizada al Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012, mismo que fue emitido en respuesta a la solicitud de aclaración y complementación a la resolución administrativa sancionatoria, y que estableció: 1) Que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas empleó argumentos técnicos y legales para aplicar la sanción del 10% de los ingresos brutos anuales de la gestión anterior, ya que esta determinación se realizó en sujeción al art. 39 del D.S. N° 29519, con argumentos ampliamente desglosados en la resolución administrativa sancionatoria, por lo que consideró que la resolución administrativa sancionatoria no tiene contradicciones o ambigüedades, no existiendo cuestiones que aclarar; y 2) Que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas utilizó el término trampa bajo una noción eminentemente técnica, ya que es un término utilizado en la Teoría de Defensa de la Competencia así como en Teoría de Organización Industrial, cuando se refiere a algún incentivo que podrían tener las empresas que firman un acuerdo colusorio, para no cumplir con el mismo y generarse beneficios adicionales, por lo que no posee una referencia oscura, negativa, insidiosa y menos ofensiva en contra del administrado; fundamentando así de manera clara la improcedencia de solicitud de aclaración y complementación.

Por otro lado, señala que el auto administrativo dispuso que previamente a considerar la solicitud de suspensión de ejecución de la sentencia, SOBOCE debe dar cumplimiento a los requisitos previstos en el art. 59-II de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo art. 40 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera y al art. 120-I-a) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo resaltando que los requisitos sine qua non que esta normativa prevé, se refieren a la obligación del peticionante de argumentar sólidamente su petición y acreditar el perjuicio irreversible, daños graves a su interés particular o en su defecto la probable perturbación del interés público que ocasione la ejecución de la resolución, aspectos que no fueron probados por SOBOCE en su solicitud, y motivo por el cual se apercibe al solicitante para que cumpla con las referidas normas. Respecto a la reiteración de su solicitud realizada en el recurso de revocatoria, en el que indica que la sanción es lesiva y puede causar daño grave a corto y largo plazo a la empresa, se tiene que este aspecto fue desvirtuado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas quien realizó un análisis de los índices financiero de SOBOCE, así como de la liquidez y endeudamiento de SOBOCE, evidenciando que su rentabilidad le permite el pago de la multa pecuniaria dispuesta por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas por lo que en vista de que la empresa no sustentó el grave perjuicio que produciría el cumplimiento de la sanción pecuniaria ni la afectación al interés público, no correspondía suspender la ejecución del acto administrativo impugnado.

Asimismo, la resolución administrativa revocatoria, dispuso la improcedencia del recurso bajo los siguientes argumentos: a) Formales: Transcribe los arts. 56 y 57 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y el art. 47 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera señalando que de acuerdo al análisis compartido con la Autoridad de

Fiscalización y Control Social de Empresas el auto administrativo en esencia y efecto legal no constituye un acto de carácter definitivo, ya que no puso fin a ningún procedimiento instaurado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas y el proceso principal fue oportunamente impugnado, por lo que no se generó indefensión al recurrente, b) Procesales: Indica que conforme lo dispuesto en el art. 21 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo concordante con el art. 32 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera los términos o plazos procesales son máximos y obligatorios, y en virtud a que el D.S. N° 27175 dispone que el recurso de revocatoria debió presentarse dentro del plazo de 15 días hábiles siguiente a la notificación con el acto administrativo, se tiene que SOBOCE debió interponer su recurso hasta el 14 de enero de 2013, cuando en los hechos lo hizo recién el 30 de enero de 2013, esto es a los 26 días de notificado el auto administrativo vulnerando el art. 48 del D.S. N° 27175. Existiendo en consecuencia argumentos formales y procesales, por los cuales la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas dispuso la improcedencia del recurso de revocatoria interpuesto por SOBOCE.

En relación a la vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa, previstos en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., señala que SOBOCE nuevamente realiza una descripción somera de las supuestas violaciones sin demostrar de forma fehaciente y con argumentos contrastables las mismas. Manifiesta también que el MDPyEP además de analizar las causas que motivaron el recurso, observa el cumplimiento y tutela de los principios constitucionales y principios generales de la actividad administrativa, en virtud a lo cual, tras conceptualizar el debido proceso y la seguridad jurídica, señala que estudió y analizó las actuaciones dentro del procedimiento sancionador, evidenciando que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas aperturó el periodo de prueba para la formulación de descargos, atendió y respondió todas las peticiones dentro de los plazos de forma fundada, siempre precautelando estos principios, sin coartar el ejercicio del derecho a la defensa, y cumpliendo a cabalidad los procesos descritos en el D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo el D.S. N° 29519 y su reglamento aprobado por la R.M. N° 190, ya que SOBOCE tuvo conocimiento de las actuaciones en todo momento, no pudiendo alegarse violación o desconocimiento del principio al debido proceso, seguridad jurídica y presunción de inocencia, quedando demostrada su tutela.

En cuanto al principio de informalismo, señala que la impugnación de los actos tiene un carácter eminentemente preclusivo, aspecto ligado a la cosa juzgada y la seguridad jurídica, marco procesal bajo el cual la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas sujetó su accionar, cumpliendo con el desarrollo pleno del procedimiento administrativo sancionador, resguardando los derechos y principios constitucionales y administrativos.

Asimismo, en atención a la supuesta violación de principios administrativos en la resolución jerárquica, cita y transcribe los incs. c) d) y g) del art. 4 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo indicando para referirse al principio de sometimiento pleno a la ley, resulta pertinente considerar el razonamiento expuesto en la S.C. N° 1464/2001-R de 13 de septiembre y el art. 2 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo estableciendo que el MDPyEP ha sujetado sus actuaciones a lo previsto en la normativa vigente que rige el procedimiento administrativo. Respecto al principio de verdad material, señala que este implica la búsqueda de la verdad de los hechos, por lo que considerando la S.C. N° 0427/2010-R, y revisados los antecedentes del proceso establece que se dio cumplimiento al mismo, ya que el MDPyEP ha sustentado su decisión analizando la información cursante en obrados, y todos los descargos presentados en todas las etapas, incluidos los argumentos de la demanda contencioso administrativa. Y por último, sobre el principio de legalidad y presunción de legitimidad, cita a la S.C. N° 249/2012 de 29 de mayo, y concluye indicando que la normativa aplicada al presente caso goza de presunción de constitucionalidad siendo consecuentemente de cumplimiento obligatorio por mandato del art. 4 del Código Procesal Constitucional, encontrándose desarrollados todos sus actos, en cumplimiento de dichos mandatos y principios que rigen el procedimiento.

Respecto a la nulidad alegada, señala que el art. 35 de la L. N° 2341 establece las causales por las cuales se puede determinar la nulidad de los actos administrativos, evidenciándose, de la revisión de antecedentes que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas aplicó correctamente la norma descrita como marco jurídico, efectuando un análisis concordante con sus resoluciones anteriores, con argumentos coincidentes y concurrentes con lo determinado en la resolución jerárquica, por lo cual se dispuso la confirmación de la valoración realizada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas respecto a la improcedencia de la solicitud de aclaración y complementación de la resolución administrativa sancionatoria.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 015.2013 de 26 de julio, emitida por el MDPyEP.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. Mediante Auto de 22 de mayo de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas inició diligencias preliminares a SOBOCE y otras empresas cementeras, con la finalidad de investigar la posible existencia de prácticas anticompetitivas.

III.2. El 31 de agosto de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas emitió la resolución administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 100/2012, disponiendo el inicio del procedimiento sancionatorio en contra de SOBOCE y otras cementeras, por la presunta comisión de prácticas anticompetitivas absolutas contenidas en el párrafo I del art. 10 del D.S. N° 29519.

III.3. Posteriormente la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas emitió la R.A. /AEMP/DTDCDN/N° 115/2012 de 23 de noviembre, en la que resuelve declarar probada la comisión de conductas anticompetitivas absolutas, descritas en los incs. a), b) y c) del art. 10 del D.S. N° 29519, por parte de SOBOCE S.A., y en consecuencia sancionarle con la multa de 28.551.563.39 UFV. Además, instruye el cese inmediato de las prácticas anticompetitivas sancionadas y la adecuación de sus planes, estrategias y políticas de distribución y comercialización

a los lineamientos contenidos en la resolución administrativa dejando sin efecto cualquier disposición que atente, vulnere y restrinja la libre competencia y/o que tenga como objeto y efecto perseguir o mantener un oligopolio o el control y exclusividad en la producción y comercialización del cemento, en resguardo del art. 314 de la C.P.E.

III.4. Mediante memorial de 5 de diciembre de 2012, SOBOCE solicitó la aclaración y complementación de la R.A. /AEMP/DTDCDN/N° 115/2012, requiriendo además la suspensión del pago de la multa impuesta, hasta que esta adquiriera firmeza. En respuesta, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas emitió el Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012, resolviendo declarar improcedente la solicitud de aclaración y enmienda, y disponiendo que, previamente a la consideración de la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución administrativa se deberá dar cumplimiento a los requisitos establecidos en el art. 59-II de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo art. 40 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera y art. 120-I-a) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo.

III.5. El 21 de diciembre de 2012, SOBOCE solicitó a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas que consigne el referido auto administrativo en una resolución administrativa conforme lo dispuesto en el art. 20-I del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera en atención a dicha solicitud la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas emitió el decreto de 8 de enero de 2013, instruyendo estarse al auto administrativo que debida y fundadamente declaró improcedente su solicitud.

Ante este hecho, SOBOCE interpuso recurso de revocatoria contra el auto administrativo cuyo trámite concluyó con la Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/DJ/DTDCDN/N° 017/2013 de 20 de febrero, que declaró improcedente el recurso de revocatoria. Siendo contraria esta determinación a los intereses de SOBOCE, interpuso Recurso Jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 015/2013 de 26 de julio, que confirmó totalmente la resolución administrativa revocatoria.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si es procedente el recurso de revocatoria interpuesto en contra del Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012, y 2) Si la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas vulneró principios y derechos constitucionales, al negar la solicitud de suspensión a la ejecución de la resolución administrativa.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre la procedencia del recurso de revocatoria.

La L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo en relación a la procedencia e improcedencia de los recursos administrativos dispone: "Art. 56 (Procedencia) I. Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos. II. Para efectos de esta Ley, se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos, que tengan carácter equivalente a aquellos actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa.", y "Art. 57° (Improcedencia) No proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión".

Asimismo, el D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera que reglamenta de forma específica el procedimiento administrativo para la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas establece: "Art. 37 (Procedencia). Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución definitiva dictada por las Superintendencias Sectoriales del SIREFI, que tengan alcance general o particular que, a criterio del sujeto regulado o interesado, afecte, lesione o cause perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos. La resolución definitiva es aquella que define la cuestión sometida a un trámite dentro del SIREFI.", y "Art. 47 (Procedencia). I. Los recursos de revocatoria proceden contra toda resolución definitiva de los Superintendentes Sectoriales que cause perjuicio a los derechos o intereses legítimos del recurrente, debiendo para la admisión del mismo, además de su interposición dentro del plazo hábil, demostrar el cumplimiento de la obligación o de la sanción pecuniaria dispuesta por la resolución recurrida, salvo el caso de suspensión señalado en el art. 40 del presente Reglamento".

En este contexto, se advierte que las normas que regulan el procedimiento administrativo sancionador desarrollado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas en contra de SOBOCE y otras cementeras, establecen de forma clara y precisa que el recurso de revocatoria procede sólo contra resoluciones de carácter definitivo o aquellos actos equivalentes, al respecto el Tribunal Constitucional Plurinacional en su S.C. N° 249/2012 de 29 de mayo, estableció que: "(...) a) Los actos administrativos definitivos son aquellos declarativos o constitutivos de derechos, declarativos porque se limitan a constatar o acreditar una situación jurídica, sin alterarla ni incidir en ella; y constitutivos porque crean, modifican o extinguen una relación o situación jurídica. Éstos se consolidan a través de una resolución definitiva; ingresando dentro de este grupo, por vía de excepción, aquellos actos equivalentes, que al igual que los definitivos, ponen fin a una actuación administrativa.

(...) los actos administrativos susceptibles de impugnación, ya sea mediante los recursos administrativos o por vía jurisdiccional ulterior, son los definitivos y los equivalentes o asimilables, estos últimos porque pese a que no resuelven el fondo de la cuestión, sin embargo, impiden

totalmente la tramitación del problema de fondo, y por tanto, reciben el mismo tratamiento que un acto denominado definitivo, porque con mayor razón son impugnables.

b) Mientras que los actos administrativos de trámite o de procedimiento son los pasos intermedios que suelen dar lugar a la obtención del acto final o último o que sirven para la formación del mismo, se refieren expresamente a los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico, que antes o luego de la emisión del acto administrativo, deben cumplirse. En ese caso, habrá de hacerse una diferenciación, dado que si este tipo de actos tienen incidencia directa con la ejecutividad del acto administrativo definitivo trasuntado en una resolución administrativa, entonces será impugnable en sede administrativa, siendo el único requisito que se deberá recurrir junto con el acto administrativo definitivo, utilizando las vías recursivas establecidas en las normas jurídicas aplicables; en cambio, cuando el acto sea de mero trámite y no guarde relevancia jurídica alguna respecto a la resolución administrativa definitiva, entonces el mismo, queda privado de impugnación alguna; esto en razón a que no constituye una resolución definitiva y tampoco sirve de fundamento a la misma.”

Ante este entendimiento, es necesario recordar que el art. 36 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo referido a la aclaración y complementación, dispone: “I. Los administrados que intervengan en el procedimiento podrán solicitar, dentro de los tres (3) días siguientes a su notificación, aclaración de los actos administrativos que presenten contradicciones y/o ambigüedades, así como la complementación de cuestiones esenciales expresamente propuestas que hubiesen sido omitidas en la resolución.

II. La autoridad administrativa ejecutiva resolverá la procedencia o improcedencia de la solicitud dentro de los 5 días siguientes a su presentación. La aclaración no alterará sustancialmente la resolución”.

Conforme lo previsto en la normativa expuesta precedentemente corresponde puntualizar que la aclaración y complementación, se constituye en un medio por el cual el administrado pretende únicamente que la autoridad administrativa le aclare alguno concepto oscuro o ambiguo contenido en el acto administrativo, o en su defecto, se efectúe la subsanación de un error material o se supla alguna omisión en la que se hubiera incurrido al dictar la resolución principal, aspectos que se encuentran limitados por la misma norma cuando señala que deberá resolverse sin alterar lo sustancial del acto administrativo, lo que significa que este no puede trascender a las pretensiones deducidas y discutidas en el proceso principal, y mucho menos modificar aspectos esenciales de la resolución.

En virtud a este razonamiento y a los criterios normativos y jurisprudenciales expuestos precedentemente, se tiene que en el caso de autos, el Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012, no se constituye un acto administrativo definitivo, susceptible de ser impugnado de forma independiente, ya que, en primer lugar, por su naturaleza complementaria, no puede declarar ni constituir derechos en favor o en desmedro del administrado, así como tampoco puede alterar o modificar la situación jurídica dilucidada en el proceso principal; y en segundo lugar, como declaró improcedente la solicitud de aclaración y complementación, se comprueba que en efecto no ha modificado ningún aspecto de la resolución principal, no pudiendo considerarse tampoco de forma excepcional, como acto equivalente, ya que no puso fin a ninguna actuación administrativa.

En consecuencia, se evidencia que el referido auto administrativo es en efecto un acto de mero trámite, el cual, conforme señala el precedente jurisprudencial, sólo en caso de tener incidencia directa sobre el acto administrativo definitivo podría ser impugnable, siempre y cuando sea recurrido junto con el mismo, por lo que en el caso de autos, si el demandante consideró que el auto administrativo vulneró sus derechos constitucionales o alteró de alguna manera el contenido o la esencia de la R.A. /AEMP/DTDCDN/N° 115/2012 debió expresar estos agravios en el recurso de revocatoria interpuesto en contra de dicha resolución administrativa. sin embargo, en el caso de autos se tiene que el contenido y resolución del auto administrativo no trascienden ni guardan relevancia respecto a lo resuelto en la resolución administrativa definitiva, en consecuencia, no es procedente la interposición de recurso alguno, en razón a que, conforme se tiene expuesto, el auto administrativo no constituye una resolución definitiva y tampoco sirve de fundamento a la misma.

V.II. De la vulneración a derechos y principios constitucionales.

SOBOCE en su demanda denuncia la vulneración a derechos y principios constitucionales, debido a que en el memorial presentado el 5 de diciembre de 2012, además de solicitar aclaración y complementación, al amparo del art. 40 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera solicitó también la suspensión del pago de la multa impuesta como sanción en la R.A. /AEMP/DTDCDN/N° 115/2012 hasta que esta quede firme en todas sus instancias, disponiendo la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas en la parte resolutive del Auto Administrativo de 12 de diciembre de 2012, que previamente a la consideración de la suspensión SOBOCE deberá dar cumplimiento a los requisitos previstos en el art. 120-I-a) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo art. 59-II de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y art. 40 del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera

Al respecto corresponde señalar que ninguno de los referidos artículos prevé específicamente el procedimiento o la instancia ante quien se debe presentar la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución, sin embargo el art. 120-I-a) del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo señala que: “I. La presentación de los recursos produce los siguientes efectos: a) Facultan a la autoridad administrativa a suspender la ejecución del acto impugnado, de conformidad a lo dispuesto en el art. 59 parág. II de la Ley de Procedimiento Administrativo.”; del cual se tiene que la autoridad administrativa, recién adquiere la facultad de suspender o no el acto administrativo, cuando se presenta uno de los recursos administrativos, por lo que en este caso la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas no podría haber emitido criterio sobre la suspensión, de forma anterior a la interposición del recurso de revocatoria, debido a que aún no contaba con la facultad para hacerlo, ya que en caso de que lo hiciera, este podría considerarse incluso nulo de pleno derecho, conforme lo previsto en el art. 35 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

Asimismo, los demás artículos que señala el auto administrativo disponen en sus partes pertinentes los "requisitos" que deben ser previamente acreditados por el administrado para que proceda la suspensión del acto administrativo, pues por el carácter excepcional de la misma, esta sólo puede ser solicitada cuando el administrado demuestre que concurren las siguientes situaciones: 1) art. 59-II de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo "(...) por razones de interés público o para evitar grave perjuicio al solicitante."; 2) art. 40 del D.S. N° 27175 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo SIREFI: "actos que causen un efecto o perjuicio irreversible(...)exista la posibilidad de irrogar al recurrente daños graves". Revisada la solicitud de SOBOCE, se observa, que si bien menciona que la referida sanción es lesiva a sus intereses pudiendo causarle daño a corto y largo plazo y que concurren razones de interés público, esta no fundamenta ni acredita de forma alguna, en qué manera el pago de la multa le generaría el alegado daño o perjuicio irreparable, o cuáles son las razones de interés público a las que hace referencia, motivo por el cual la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas no se pronunció ni concediendo, ni negando la suspensión, sino que, sin efectuar ningún tipo de análisis previo, correctamente exhortó a SOBOCE a que justificara conforme a la normativa expuesta, las razones o motivos en los que basa su pretensión.

De lo expuesto, resulta evidente que el auto administrativo en ningún momento negó al administrado la solicitud de suspensión, y mucho menos le coartó la posibilidad de volver a presentar una nueva solicitud, sino que sólo exigió el cumplimiento de la norma, y en vista de que no se emitió pronunciamiento alguno que determine una nueva situación jurídica para el administrado, no se vulneró el debido proceso o el derecho a la defensa, pues, como se tiene en antecedentes, el administrado tuvo la posibilidad de volver a solicitar la suspensión, tal como lo hizo en el recurso de revocatoria interpuesto en contra de la resolución principal, por lo que los argumentos vertidos por el demandante resultan falsos y carentes de sustento fáctico y legal; aspectos que fueron analizados y entendidos así por el MDPyEP al dictar su resolución jerárquica.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP 015/2013 de 26 julio, pronunciada por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



272

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 50 de obrados, impugnando la Resolución R.J. No. 1725/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 56 a 58 vta., los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante menciona que dentro la tramitación de una orden de verificación sobre base cierta se ha establecido que el contribuyente NCD Bolivia S.A., y/o responsable no ha determinado el impuesto conforme a Ley, consignado en las declaraciones juradas presentados por los periodos enero a diciembre de la gestión 2008, posteriormente se giró la vista de cargo y al no ser suficientes los descargos presentados por el contribuyente se emitió la resolución determinativa, donde se resuelve determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente NCD Bolivia S.A., la misma ascendía a Bs 411.193.-, a la fecha de emisión de la resolución determinativa, documento administrativo que fue debidamente notificado al contribuyente, determinación que fue confirmada en la instancia de alzada y revocada parcialmente en la jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- La administración tributaria señala que de manera superficial la autoridad demandada pretende validar el crédito fiscal de las facturas Nos. 5243 y 444, bajo el principio de la búsqueda de verdad material; no obstante y sin embargo la Graco requirió y solicitó entre otros documentos los medios fehacientes de pago para que en la búsqueda de la verdad material pueda valorar la misma, situación que el contribuyente hizo caso omiso y conforme a los plazos señalados y establecidos en el art. 81 C.T.B., no presenta los mencionados medios fehacientes de pago en ninguna de las instancias administrativas a efectos de poder validar o no los mismos; es en este punto que tenemos que dejar constancia y manifestar que la validación de descargos presentados ya en etapa recursiva (en recurso de alzada) nos causa agravios y genera una aplicación errónea y nula del art. 81 de la L. N° 2492, pues al valorar y analizar y peor aún validar la prueba presentada de forma extemporánea por parte del contribuyente, la Autoridad de Impugnación Tributaria no realiza una aplicación valedera, legal y jurídica de la mencionada norma; de conformidad a la norma señalada la presentación de las pruebas de reciente obtención debe efectuarse hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, en caso de que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, sin embargo en el presente caso, no han sido presentadas ante el requerimiento ni tampoco se ha dejado constancia de su existencia, además la resolución determinativa ya emitida y notificada, por lo que al ser ofrecido fuera de plazo con carácter previo el contribuyente debe probar que la omisión de su presentación oportuna no fue por causa propia, situación que en el presente caso no ha ocurrido con la presentación de los medios de pago de las facturas Nos. 5243 y 444 para poder validarlas, en consecuencia cualquier presentación de documentación de manera inoportuna, debe ser rechazada en cumplimiento de los arts. 81 y 76 de la L. N° 2492.

2.- Añadió que la fundamentación y argumentación de la resolución jerárquica olvida que ante la verdad material también se encuentra la verdad formal, y no obstante que los procesos en vía prejudicial se basan en la aplicación y búsqueda de la verdad material, también es cierto que la misma debe estar ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, por tanto la resolución jerárquica al pretender sobreponer la verdad material sobre la verdad formal en el presente caso está desconociendo lo establecido por ley, la cual dispone el art. 81 del C.T.B., se tiene probado que, todas las entidades públicas se encuentran sometidas al inc. c) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cual es del principio de sometimiento pleno a la ley, y por último y de conformidad al art. 81 de la L. N° 2492, la presentación de las pruebas, así como las pruebas de reciente obtención deben efectuarse hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, en caso de que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubieren dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, sin embargo en el presente caso NCD Bolivia S.A. no ha presentado descargos ante el requerimiento ni tampoco se ha dejado constancia de su existencia, además la resolución determinativa ya se encontraba emitida y notificada, por lo que al ser ofrecida fuera de plazo (etapa recursiva), con carácter previo el contribuyente debe probar que la omisión en su presentación oportuna no fue por causa propia, situación que en el presente caso no ha ocurrido.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1725/2013 sólo la parte referida a la revocación parcial de dicho acto administrativo y en definitiva se declare firme y subsistente la resolución de alzada.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 56 a 58 vta., de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La Autoridad demandada menciona que respecto a los vicios denunciados, del análisis realizado de los antecedentes administrativos y del expediente, corresponde señalar que respecto a la Factura N° 5243 emitida el 10 de enero de 2008 por SEAL Representaciones de Maribel Alba Villanueva a NCD Bolivia S.A., ante la Vista de Cargo presentó: Orden de Pago N° 100100000697, en el que se registra el pago de la Factura N° 5243 por \$us. 651.-, a través del Cheque N° 85154 del Banco Mercantil Santa Cruz y la cuenta corriente N° 4010599412 M/E, además, cuenta con la firma y sello del receptor o beneficiario del pago, a su vez acompañó la Orden de Servicio N° 100200000326, emitida por NCD Bolivia S.A. en el que se describe como requerimiento el "Servicio y mantenimiento y reparación de bomba inyectora" por \$us. 651.-; en cuanto a la factura N° 444, se tiene que ésta fue emitida el 23 de julio de 2008, por "Metal C" de Nicolás Avelino Vinoya Rocabado, por la que se presentó la Orden de Pago N° 100100003878 que registra el pago de la citada factura por \$us. 525.-, a través del Cheque N° 86811 y la Cuenta Corriente N° 4010599412 M/E, del Banco Mercantil Santa Cruz SA, el que cuenta con la firma y sello del receptor o beneficiario del pago; documento al que también adjunto la Orden de Servicio N° 100200002497 de NCD Bolivia S.A. que describe como requerimiento, el "Alquiler de maquinaria y equipo moto generador" por \$us525, de lo anterior se evidencia que la documentación descrita refleja el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por parte de NCD Bolivia SA, puesto que en el contenido de dicha documentación, como son las órdenes de pago, inclusive se registran los pagos con documentos bancarios, los mismos que no fueron correctamente valorados por la administración tributaria; afirmación que se refuerza más cuando la empresa recurrente adjunto a su memorial de recurso de alzada presentó fotocopias debidamente legalizadas por el Banco Mercantil SA, de los cheques de la cuenta corriente M/E N° 4010599412, entre ellos se

encuentran los cheques Nos. 85154 y 86811, de 24 de mayo y 11 de noviembre de 2008, girados por importes de \$us. 731.-, y \$us. 1.155.-, a favor de Maribel Alba Villanueva y Nicolás Avelino Vinoya Rocabado, propietarios de los rótulos comerciales "SEAL Representaciones" y "Metal C", respectivamente; documentos que en definitiva demuestran la efectiva realización de las operaciones transaccionales de la Empresa NCD Bolivia S.A.

Finalmente pide dejar en claro que la propia administración tributaria cuando el sujeto pasivo presentó los descargos a la vista de cargo, los valoró y de forma correcta consideró válidas la presentación de las órdenes de pagos y las órdenes de compras o de servicios, si bien en el inicio de la verificación requirió la presentación de los medios de pago y la instancia de alzada consideró que la prueba presentada en etapa recursiva no cumple con el art. 81 de la L. N° 2492, sin embargo se debe tomar en cuenta que en búsqueda de la verdad material, el análisis y valoración de las órdenes de pago, refiere que los pagos de las transacciones observadas fueron efectuadas a través de cheques, por lo que dicha documentación complementa los documentos presentados en el inicio de la verificación respecto al pago efectivo realizado a sus proveedores.

II.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1725/2013.

III Antecedentes administrativos y procesales.

Que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano L. N° 2492, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0011OvI04873, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia Graco Santa Cruz, ha procedido a la verificación del cumplimiento que este dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pertinente al crédito fiscal del periodo enero a diciembre de la gestión 2008, referente a las facturas de compras detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de los cruces de información, las mismas han sido declaradas por el sujeto pasivo de enero a diciembre de la gestión 2008, por lo que al haber establecido la administración tributaria que el contribuyente y/o responsable no ha determinado el impuesto conforme a ley consignado en las declaraciones juradas presentadas por los referidos periodos e impuestos fiscalizados, el 20 de septiembre de 2012 se emitió la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04873-272/2012, notificada mediante cédula al representante legal del contribuyente NCD BOLIVIA S.A., haciendo el análisis a los descargos presentados por el contribuyente se estableció que las mismas no fueron suficientes para desvirtuar las observaciones establecidas en la vista de cargo señalada, por lo que en tal antecedente se emite la R.D. N° 17-00581-12, donde se resuelve determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente NCD Bolivia S.A., la misma ascendía a Bs 411.193.-, a la fecha de emisión de la resolución determinativa, debidamente notificado con dicho acto administrativo, el sujeto pasivo interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0522/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz que resolvió confirmar la R.D. N° 17-00581-12 de 28 de diciembre, en conocimiento de dicha determinación el contribuyente interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 17 de septiembre 2013 la Autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1725/2013 que revoca parcialmente la resolución de alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la resolución del recurso jerárquico pretende sobreponer la verdad material sobre la verdad formal al incumplirse lo establecido por el art. 81 del Cód. Trib.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si la resolución del recurso jerárquico pretende sobreponer la Verdad material sobre la verdad formal al incumplirse lo establecido por el art. 81 del Cód. Trib.

Antes de ingresar a resolver la controversia, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

El acto administrativo impugnado en el presente proceso, se encuentra contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1725/2013 de 17 de septiembre, que revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0522/2013 de 24 de junio, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, que a su vez, confirmó la R.D. N° 17-00581-12 de 28 de diciembre, por la que la administración tributaria determinó una deuda tributaria de Bs 411.193.-, equivalentes a UFV's 228.442, emergente del tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, la multa por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales.

Según sostiene la administración tributaria, la autoridad demandada ha emitido la resolución jerárquica prescindiendo totalmente de la sana crítica que tiene el juzgador a momento de impartir justicia y sin valorar lo señalado y descrito en el art. 81 del Cód. Trib., toda vez que no

se consideró la oportunidad de la prueba y que en los procesos tributarios y administrativos los plazos son perentorios y de cumplimiento, pretendiendo sobreponer la verdad material sobre la verdad formal.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el proceso y los anexos con antecedentes de actuados en sede administrativa, se tiene:

La administración tributaria, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 00110VI04873, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, ha procedido a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente NCD Bolivia S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), "Verificación específica crédito fiscal" referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las mismas que han sido declaradas por el sujeto pasivo en los periodos de enero a diciembre de 2008.

La administración tributaria alega que de conformidad con el art. 81 de la L. N° 2492, la presentación de las pruebas de reciente obtención debe efectuarse hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, en caso de que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, sin embargo en el presente caso, no han sido presentadas ante el requerimiento ni tampoco se ha dejado constancia de su existencia, además la resolución determinativa ya emitida y notificada, por lo que al ser ofrecida fuera de plazo, con carácter previo el contribuyente deberá probar que la omisión de su presentación oportuna no fue por causa propia, situación que en el presente caso no ha ocurrido con la presentación de los medios de pago de las facturas Nos. 5243 y 444 para poder validarlas, pretendiendo sobreponer la verdad material sobre la verdad formal.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, al contestar la demanda refiere que respecto a la Factura N° 5243 emitida el 10 de enero de 2008 por SEAL Representaciones de Maribel Alba Villanueva a NCD Bolivia S.A., ante la vista de cargo presentó: Orden de Pago N° 100100000597, en el que se registra el pago de la Factura N° 5243 por \$us. 651.-, a través del Cheque N° 85154 del Banco Mercantil Santa Cruz (BMSC) y la cuenta corriente y la cuenta corriente N° 4010599412 M/E, además cuenta con la firma y sello del receptor o beneficiario del pago; a su vez, acompañó la Orden de Servicio N° 100200000326, emitida por NCD Bolivia S.A., en el que se describe como requerimiento, el "Servicio y mantenimiento y reparación de bomba inyectora" por \$us. 651. En cuanto a la Factura N° 444, se tiene que ésta fue emitida el 23 de julio de 2008 por "Metal C" de Nicolás Avelino Vinoya Rocabado, por la que se presentó la Orden de Pago N° 100100003878 que registra el pago de la citada factura por \$us. 525.-, a través del Cheque N° 86811 y la Cuenta Corriente N° 4010599412 M/E del Banco Mercantil Santa Cruz S.A., el que cuenta con la firma y sello del receptor o beneficiario del pago; documento al que también adjuntó la Orden de Servicio N° 100200002497 de NCD Bolivia S.A., que describe como requerimiento el "Alquiler de maquinaria y equipo moto generador" por \$us. 525.-

De lo anterior se evidencia que la documentación descrita refleja el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por parte de NCD Bolivia S.A., puesto que en el contenido de dicha documentación como son las órdenes de pago, inclusive se registran los pagos con documentos bancarios, los mismos que no fueron correctamente valorados por la administración tributaria, cabe dejar en claro que la propia administración tributaria cuando el sujeto pasivo presentó los descargos a la vista de cargo, los valoró y de forma correcta consideró válidas la presentación de las órdenes de pagos y las órdenes de compras o de servicios, si bien en el inicio de la verificación requirió la presentación de los medios de pago y la instancia de alzada consideró que la prueba presentada en etapa recursiva no cumple con el art. 81 de la L. N° 2492, sin embargo se debe tomar en cuenta que en búsqueda de la verdad material, el análisis y valoración de las órdenes de pago, refiere que los pagos de las transacciones observadas fueron efectuadas a través de cheques, por lo que dicha documentación complementa los documentos presentados en el inicio de la verificación respecto al pago efectivo realizado a sus proveedores.

Respecto a la verdad material que hace referencia la autoridad demandada, corresponde señalar que la doctrina ha establecido que uno de los principios más importantes que inspiran el procedimiento administrativo es el principio de verdad material, según el cual la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, para lo cual deberá muñirse de todos los medios probatorios necesarios, y si estos no son lo suficientemente válidos según su sana crítica, la autoridad administrativa queda facultada a razonar bajo el principio de verdad material.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "... en el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II- Abeledo Perrot-Buenos Aires Argentina, pág. 321).

En comprensión del Tribunal Constitucional Plurinacional, expresada a través de la Sentencia N° 1662/2012 de 1 de octubre, la verdad material se trata de "...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la norma suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal."

De acuerdo a lo alegado por las partes así como de las citas anteriores, a efecto de determinar la verdad material en oposición a la verdad formal, esta última deberá significar una restricción o distorsión de los hechos, que derive en una situación injusta y que no responda a principios y valores que sustentan la constitución y las leyes. En el caso presente, la autoridad demandada basó su resolución en aplicación del principio de verdad material en oposición a la verdad formal, argumento que se refuerza por lo dispuesto por el art. 200 de la L. N° 3092 (CTB) que establece que los recursos administrativos, responderán además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 (LPA), al Principio de oficialidad o de impulso de oficio, siendo la finalidad de los recursos administrativos al establecimiento de la verdad material sobre los

hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario, por todo lo anterior este Tribunal Supremo de Justicia no encuentra que sea evidente lo afirmado en la demanda por la administración tributaria.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 50, de obrados interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 1725/2013 de 17 de septiembre pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



273

Sociedad Agencias Generales S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 36 de obrados subsanada a fs. 49, impugnando la Resolución R.J. N° 1814/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 83 a 88 vta., los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señalaron los apoderados que sin querer ser reiterativos y con la intención de evitar una excesiva prolongación de la presente demanda, simplemente se referirán como antecedentes a los descargos presentados, es necesario puntualizar así mismo que la administración aduanera emitió la R.A. AN-GRPGR-SPCCR N° 04/2013 de 18 de febrero por la que declaró probada la comisión de contravención aduanera por contrabando, en contra de Martín Paulsen Rolf y Ralf Artur Schlitt Lembeke, representantes de la Empresa Agencias Generales AGSA S.A., responsables de los ítems 44 al ítem 49 e ítem 71 y en consecuencia se dispuso el decomiso definitivo a favor de la Aduana de la mercancía no amparada descrita en los ítems 1 al 60 y del 64 al 71 detallados en el Acta de Intervención COARPT C-396/12 de 6 de noviembre de 2012 y proceder conforme a normativa legal vigente, determinación que fue confirmada en las instancias de alzada y jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad demandante menciona que se realizó una argumentación técnico-legal que no fue atendida en la resolución de recurso jerárquico, objeto de la presente demanda, argumentos y fundamentos, como escasos antecedentes dentro de los recursos tramitados se transcribe el "Procedimiento de importación para el consumo" y el "Instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la declaración jurada de valor en Aduana" anexo 5; mencionando que en las instrucciones generales de llenado de la declaración, en su literal A, rubro 31, se debe registrar "Marcas en bultos, consignar las marcas de identificación en los bultos", hecho que como se demostró fue declarado conforme manda la normativa, debido a que la misma, no establece la obligación de declarar la potencia o la fecha de fabricación de una mercadería, hecho que responde a que siendo la Aduana y las normas por ella aprobadas un facilitador del comercio exterior, esta no puede

suponer un entorpecedor de esta tarea fundamental para el comercio y la economía, resultando incoherente pretender que se verifique miles de productos por cada despacho para poder apreciar que dice cada una de las cajas y lo más irrisorio resulta que ante la existencia de una letra en uno de los bultos, este se considera ilegal o de contrabando; este procedimiento establece también que en la literal G, se determina: “consignar la descripción de la mercancía que se reimporta (sic)...”, esta disposición resulta completamente impertinente al caso que nos ocupa debido a que los regímenes aduaneros de reimportación nada tienen que ver con sus descargos, habida cuenta que se efectuó una importación a consumo y no así una reimportación en cualquiera de sus modalidades, mismas que pueden revisarse en los arts. 135 y ss., del D.S. N° 25870, que reglamente a la Ley General de Aduanas por lo que, su señalamiento y utilización en el presente caso resulta atentatorio a derechos y garantías procesales y constitucionales.

Añadieron que de igual manera se utilizó como uno de los argumentos fundamentales, la línea doctrinal asumida por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0386/2009 de 30 de octubre, en la que se habría determinado que en la documentación presentada como descargo de contrabando contravencional, se debe verificar la exacta correspondencia entre la información contenida en la misma (DUI) y las características de la mercadería decomisada, lo que resulta llamativo de la revisión de la resolución de este recurso, es que no se expresa esta línea doctrinal tan tajante como el técnico pretende mostrar, dado que simplemente cita el art. 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas respecto a las características que debe contener una declaración, y no así la cita literal y en negrillas que el informe menciona, además que de la revisión de los antecedentes de esta, se puede fácilmente colegir la completa y total extrañeza entre las circunstancias que motivaron esta resolución y los encontrados en el presente caso, resultando en consecuencia este fundamento igual que los anteriores totalmente impertinente, finalmente y como principal argumento, a lo largo de las instancias administrativas vencidas se utilizó el basamento contenido en el art. 101 del D.S. N° 25870.

Acotan que esta exigencia normativa, es decir, que exista correspondencia entre los datos declarados y aquellos expresados en la documentación encuentra su fundamento y su espíritu, precisamente en los elementos de la sana crítica, es decir, el análisis que realiza cada técnico a tiempo del despacho aduanero y mediante el cual puede determinar si la mercadería se encuentra plenamente identificada y que los valores declarados se acomodan a los principios generales de valoración en materia aduanera, es decir, que se hayan cumplido todos los requisitos esenciales exigidos para un despacho aduanero, este error de lectura efectuado en los pocos argumentos y fundamentos expuestos, resulta un hecho que roza lo doloso e ilegal y que constituye en sí mismo una transgresión a sus obligaciones como administradores de la ley, que pretende dañarles como sujeto pasivo.

Señalan además que su conducta fue tipificada como contrabando contravencional conforme manda el art. 181-“B” del código tributario aprobado por L. N° 2492, por lo que fácilmente se puede establecer que en el presente caso, conforme los informes técnicos multicitados, ellos habrían acomodado su accionar a la parte segunda de este inciso, es decir realizar tráfico de mercadería infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o disposiciones especiales, debiendo en consecuencia establecer cuáles de los requisitos exigidos por norma para el llenado de la documentación aduanera, resultan esenciales y cuales simplemente secundarios o no esenciales, con este objetivo se debe primero determinar cuál es el rol fundamental de la Aduana Nacional de Bolivia, mismo que se encuentra en el art. 3 de la L.G.A., norma que establece que la tarea esencial de la Aduana Nacional es la correcta recaudación de los tributos con los cuales se encuentra gravada la mercadería que ingresa a territorio nacional, siendo el resto de sus funciones secundarias o emergentes a esta lógica, toda declaración que se realice y mediante la cual se solicite en despacho una mercancía cualquiera, debe contener la información esencial mediante la cual se pueda efectuar y verificar la correcta liquidación de los tributos que esta debe pagar por su internación a territorio nacional, es decir, toda aquella información relativa al valor de la misma.

Mencionan así mismo que la Resolución N° 1239 de 29 de mayo de 2009 emitida por la Secretaría General de la Comunidad Andina sobre la Declaración Andina de Valor como norma supra nacional que de la lectura de dicha norma y contrastándola con lo declarado en la documentación presentada como descargo, se puede fácilmente establecer que se cumplió a cabalidad con las exigencias de la norma, de la revisión de la normativa aduanera vigente y aplicable no se puede encontrar ninguna normativa o instrucción especial en la que se obligue al importador a incluir información consistente en números de serie o motor en sus declaraciones de mercancías clasificadas en las partidas 84, 13, 85.05 y 85.01, es decir para las mercaderías legalmente internadas por su empresa y que se encuentran incautadas ilegalmente, este hecho la inexistencia de normativa que obligue al sujeto pasivo a efectuar esta declaración extrañada por parte de la administración aduanera, genera que la información consistente en números de serie o motor resulte no ser un requisito esencial exigido por normas, por lo que al haberse iniciado un proceso con el fundamento de este hecho y haberse sancionado el acto con la misma base, se cometió un error de fondo que debe ser revocado y subsanado por disposiciones normativas, dado que la ausencia de esta información en la declaración de mercancías, no resulta un dato esencial y por lo tanto debe considerarse si corresponde un simple error formal de llenado de la declaración, mismo que está tipificado como tal en el art. 186-h) de la L.G.A., y su sanción se encuentra expresada en el art. 187 del mismo cuerpo legal, resultando abusivo e ilegal querer sancionar como contrabando una simple infracción en el llenado de la declaración de mercancías, en caso de existir.

Finalmente indican que de acuerdo al art. 76 del Cód. Trib., como sujeto pasivo se encuentran en la obligación de probar los hechos constitutivos de sus derechos, por lo que tendrían a su favor la presunción contenida en el art. 69 del mismo cuerpo legal, es decir que ahora la administración tributaria debe probar que su empresa no cumplió con sus obligaciones tributarias, es decir debe demostrar más allá de cualquier duda razonable, que su mercadería no fue internada legalmente a territorio nacional, hecho que se contradice y es opuesto a lo manifestado en el informe técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 066/2013.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque la resolución jerárquica demandada en los aspectos relacionados con la mercadería de propiedad de su empresa, mismos que fueron plenamente identificados en la exposición que precede.

II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria director ejecutivo general a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 83 a 88 vta., contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- De los cuadros adjuntos a la contestación, se advierte que los datos de los motores de la mercancía aforada no coinciden con los datos de los motores registrados en la Declaración Andina de Valor DAV N° 12122145 y la factura comercial N° E007298E12, puesto que no es suficiente que coincidan en algunas siglas como es WEG W22 IE1, siendo indiferente que estén invertidas, sino que debe coincidir en su integridad con los datos registrados en los documentos de respaldo; en consecuencia de la documentación presentada como descargo se puede evidenciar que no coincide el Código, además de no existir en tales documentos la serie, el peso ni el modelo que permitan verificar que se trata de la mercancía aforada, por otra parte los datos de la mercancía aforada, en los ítems 44,45,48 y 49, tampoco coinciden con los consignados en la DUI C-64408 de 14 de septiembre de 2012, consecuentemente no se demostró que la mercancía expuesta en los ítems referidos, hayan sido importados legalmente.

En cuanto a los ítems 46 y 47, se tiene que el recurrente presentó como descargo la DUI C-68171 de 2 de octubre de 2012 y documentación soporte (fs. 356-438 de antecedentes administrativos, c.2), debidamente legalizada conforme dispone el art. 58 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870 (RLGA), que será revisada en función a las características de la mercancía aforada consignada en el acta de intervención, al respecto el sujeto pasivo mediante memorial de 19 de noviembre de 2012 y en el recurso jerárquico, refiere que la DUI C-68171 de 2 de octubre de 2012, la Declaración Andina de Valor DAV N° 12130985 y la Factura Comercial N° E007637E12, sustentan la legal importación de las mercancías descritas en el anterior cuadro correspondiente a los ítems 46 y 47, sin embargo se advierte que los datos de los motores de la mercancía aforada, no coinciden con los datos de los motores registrados en la Declaración Andina de Valor N° 12130985 y la factura comercial N° E007637E12, puesto que no es suficiente que coincidan en algunas siglas como es WEG W22 IE1 siendo indiferente que estén invertidas, sino que debe coincidir en su integridad con los datos registrados en los documentos de respaldo, lo que determina que no coinciden en el Código, además de no existir en tales documentos la Serie, el peso ni el modelo que permitan verificar que se trata de la mercancía aforada, por otra parte los datos de la mercancía aforada en los ítems 46 y 47 tampoco coinciden con los consignados en la DUI C-68171 de 2 de octubre de 2012; consecuentemente tampoco se demostró que la mercancía expuesta en los ítems referidos, haya sido importada legalmente.

Respecto al ítem 71, el sujeto pasivo presentó como descargo las DUI C-27526 de 20 de julio de 2012 y C-29926 de 3 de agosto de 2012 y documentación soporte, debidamente legalizada conforme dispone el art. 58 del precitado Reglamento a la Ley General de Aduanas, las cuáles serán revisadas en función a las características de la mercancía aforada consignada en el acta de intervención; al respecto la recurrente mediante memorial de 19 de noviembre de 2012 y en el recurso jerárquico, refiere que las DUI C-27526 de 20 de julio de 2012 y C-29926 de 3 de agosto de 2012, las Declaraciones Andinas de Valor DAV N° 1293101 y 1299084, facturas comerciales Nos. 475-30'99-02 y 475-3100-01, Lista de Empaques y Bill Of Lading sustentan la legal importación de las mercancías descritas en el anterior cuadro correspondiente al ítem 71, por lo que se puede advertir que en los documentos soporte no se consigna el detalle de los motores y en cuanto al modelo no coincide con la mercancía aforada con los datos de modelo registrados en las Declaraciones Andinas de Valor y Facturas Comerciales, puesto que no es suficiente que coincidan en algunas siglas como es WB30XT, sino que debe coincidir en su integridad con los datos registrados en los documentos de respaldo; en consecuencia los datos de la mercancía aforada en el ítem 71, tampoco coinciden con los consignados en las precitadas DUI; consecuentemente no se demostró que la mercancía expuesta en los ítems referidos, hayan sido importados legalmente.

De lo manifestado se concluye que la Sociedad de Agencias Generales S.A., no demostró que los ítems 44, 45, 46, 47, 48, 49 y 71, hayan sido importados legalmente, considerando que el sujeto pasivo era quién debió sustentar la legal importación de dichas mercancías en aplicación de lo previsto por el art. 76 de la L. N° 2492, el cual dispone que quien pretenda hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; no obstante, de la documentación presentada no se pudo verificar los argumentos vertidos por el sujeto pasivo y por supuesto que tal documentación corresponda a la mercancía decomisada; consecuentemente, se tiene que la conducta de la Sociedad de Agencias Generales S.A., se enmarca a la figura de contrabando contravencional.

2.- Finalmente el demandante manifiesta que de la revisión de toda la normativa aduanera no se puede encontrar ninguna norma en la que se obligue al importador a incluir información consistente en números de serie o motor en sus declaraciones de mercancías clasificadas en las partidas 84.13, 85.05 y 85.01 es decir, para las mercancías legalmente internadas por nuestra empresa y que se encuentra incautadas ilegalmente al respecto se debe conocer lo dispuesto por el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Sobre los ítems 64, 65, 66 y 67, el recurrente en el recurso jerárquico refirió que conforme consta en la lista de empaque del despacho aduanero, se especifica el detalle de la mercancía; sin embargo en antecedentes administrativos ni en el expediente, cursa dicha lista de empaque, que permita verificar lo aseverado en cuanto al ítem 68, indica que se refiere a la misma mercancía observada en otro ítem, empero no refiere a cual ítem; sin embargo de la revisión de los ítems observados no se observa ninguna similitud; respecto al ítem 69 el sujeto pasivo aduce que conforme consta en la factura comercial del despacho aduanero describe y se especifica el detalle de la mercancía comisada en este ítem 67, aspecto que tampoco puede evidenciar porque no cursa dicha factura, no existe documentación que demuestre que la mercancía aforada corresponde a las DUI presentadas como prueba y/o con la Factura N° 12909, que de forma general describe algunos materiales escolares, se advierte que la mercancía decomisada en los ítems 64,65,66,67,68 y 69 no tiene documentación legal que demuestre su legal importación y/o su nacionalización.

II.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1814/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

1.- Que el 18 de febrero de 2013 la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, emitió la R.A. AN-GRPGR-SPCCR N° 04/2013, por la que declara probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Martín Paulsen Rolf y Ralf Artur Schlitt Lembeke representantes de la Empresa Agencias Generales AGSA S.A., responsables de los ítems 44 al ítem 49 e ítem 71 y en consecuencia se dispone el decomiso definitivo a favor de la Aduana de la mercancía no amparada, debidamente notificados con dicha determinación, el apoderado de la entidad involucrada mediante memorial de 11 de marzo de 2013, interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución administrativa, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso fue resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0171/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca que resolvió confirmar la R.A. AN-GRPGR-SPCCR N° 04/13 de 18 de febrero de 2013; en conocimiento de dicha determinación la entidad ahora demandante, mediante memorial de 15 de julio de 2013, interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 30 de septiembre de 2013 la Autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1814/2013, que confirmó la Resolución ARIT-CHQ/RA 0171/2013, manteniéndose en consecuencia firme y subsistente la R.A. AN-GRPGR-SPCCR N° 04/2013, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3.- Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la resolución jerárquica carece de argumento legal o técnico y que además existiere falta de pronunciamiento.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si la resolución jerárquica carece de argumento legal o técnico y que además existiere falta de pronunciamiento.

Antes de ingresar a resolver la controversia suscitada, corresponde señalar que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con lo anotado se pasa a resolver las controversias de acuerdo a lo siguiente:

1.- Conforme al Acta de Intervención Contravencional N° COARPT C-396/2012, se desprende que se realizó el operativo denominado "MOTUL", cuando se realizaba el control de vehículos indocumentados y mercancías en la localidad de Millares del Departamento de Potosí, procedieron al control de un camión conducido por Rogelio Leaños Torrez ante quien se identificaron los agentes del C.O.A., procediendo a verificar el mencionado motorizado se pudo evidenciar la existencia de varias cajas y que en el momento de la intervención el conductor presentó documentación inconsistente por lo que ante esta anomalía y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso de la mercancía y al medio de transporte, posteriormente se trasladó a Depósitos Aduaneros Interior Potosí para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente conforme a normas vigentes, determinando tributos omitidos en Bs 64.502.00.

2.- Que la entidad demandante presentó descargos señalando que la DUI C-64408 DE 14/09/2012, la DUI C-68171 de 02/10/2012, DUI C-27526 DE 20/07/2012 y DUI C-29926 DE 03/08/2012, las que respaldan la mercancía descrita en los ítems 44 al 49, señalando que las características de los motores decomisados se encuentran descritos en las DUI's presentadas y factura comercial, así mismo señalan que la DUI C-68171 de 02/10/2012 respalda a la mercancía descrita en los ítems 46 y 47 y como respaldo de la documentación descrita en el ítem 71 presentan la DUI C 27526 de 20/07/2012 y documentos de respaldo de ese despacho aduanero, así mismo la DUI C-29926 de 03/08/2012, prueba que fue valorada por la administración aduanera arribando a la conclusión de que estos aspectos se desvirtúan con el informe técnico ya que de los datos salientes en la DUI y documentación anexa no señalan de forma expresa los datos de la mercancía decomisada, además de que no describen las mercancías con las características totales que cuenta la mercancía decomisada, por lo que mediante la R.A. AN-GRPGR-SPCCR N° 04/2013 la administración aduanera declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando.

3.- Notificada con la mencionada resolución administrativa, la Sociedad Agencia Generales S.A. interpuso recurso de alzada resuelto mediante Resolución ARIT-CHQ/RA 0171/2013 de 24 de junio que confirmó la resolución administrativa bajo el fundamento de que "...de la revisión y compulsas de la información contenida en los documentos que supuestamente ampararían la mercadería, con la descrita en la mercadería comisada, se evidencia con claridad que estos no corresponden de forma correcta, completa y sobre todo exacta, por otra parte corresponde manifestar que si bien las facturas comerciales y las Declaraciones Andinas del Valor se constituyen en documentos soporte de la importación, de la Declaración Única de Importación, de una revisión de dichos documentos soporte, se evidencia que estos igualmente no contienen todos los datos de la mercadería comisada... por otra parte, esta instancia administrativa también evidencia que la empresa ahora recurrente en primer término presentó como descargo ante la administración aduanera las DUI's C 32049, C 27511, y C 34385, cursantes a fs. 63 a 87 de antecedentes administrativos, mediante los cuales pretendió el amparo de la mercadería; y que posteriormente modificó tales instrumentos por las DUI's con las que ahora se realizó la compulsas de la información".

4.- En lo que concierne a lo reclamado en la presente demanda se señala que mediante el recurso jerárquico realizó una argumentación técnica legal que no fue atendida en la resolución del recurso jerárquico indicando que como escasos antecedentes se transcribe el "Procedimiento de importación para el consumo" y el "Instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la

Declaración Jurada de Valor en Aduana” y que como principal argumento a lo largo de las instancias administrativas vencidas se utiliza el basamento contenido en el art. 101 del D.S. N° 25870, toda vez que no existe ninguna normativa o instrucción especial en la que se obligue al importador a incluir información consistente en números de serie o motor en sus declaraciones de mercancías, al efecto corresponde señalar que la autoridad demandada al confirmar la resolución de alzada concluyó con respecto a los ítems 44, 45, 48 y 49 “...que los datos de los motores de la mercancía aforada no coinciden con los datos de los motores registrados en el Declaración Andina de Valor DV N° 12122145 y la Factura Comercial N° E007298E12, puesto que no es suficiente que coincidan en algunas siglas como es WEG W22 IE1 siendo indiferente que estén invertidas, sino que debe coincidir en su integridad con los datos registrados en los documentos de respaldo en consecuencia de la documentación presentada como descargo se puede evidenciar que no coincide el código, además de no existir en tales documentos la serie, el peso ni el modelo que permitan verificar que se trata de la mercancía aforada. Por otra parte, los datos de la mercancía aforada en los ítems 44, 45, 48 y 49 tampoco coinciden con los consignados en la DUI C-64408 de 14 de septiembre de 2012; consecuentemente, no se demostró que la mercancía expuesta en los ítems referidos hayan sido importados legalmente”.

En cuanto a los ítems 46 y 47 estableció “...que los datos de los motores de la mercancía aforada no coinciden con los datos de los motores registrados en la Declaración Andina de Valor N° 12130985 y la Factura Comercial N° E007637E12, puesto que no es suficiente que coincidan en algunas siglas como es WEG W22 IE1 siendo indiferente que estén invertidas, sino que debe coincidir en su integridad con los datos registrados en los documentos de respaldo, lo que determina que no coinciden en el Código, además de no existir en tales documentos la serie, el peso, ni el modelo que permitan verificar que se trata de la mercadería aforada. Por otra parte, los datos de la mercancía aforada en los ítems 46 y 47 tampoco coinciden con los consignados en la DUI C-68171 de 2 de octubre de 2012; consecuentemente, tampoco se demostró que la mercancía expuesta en los ítems referidos haya sido importada legalmente”.

Finalmente en lo que respecta al ítem 71 mencionó “...que en los documentos soporte no se consigna el detalle de los motores y en cuanto al modelo no coincide con la mercancía aforada con los datos de modelo registrados en las Declaraciones Andinas de Valor y Facturas Comerciales, puesto que no es suficiente que coincidan en algunas siglas como es WB30XT, sino que debe coincidir en su integridad con los datos registrados en los documentos de respaldo; en consecuencia los datos de la mercancía aforada en el ítem 71, tampoco coinciden con los consignados en las precitadas DUI, consecuentemente, no se demostró que la mercancía expuesta en los ítems referidos, hayan sido importados legalmente”.

Así mismo corresponde señalar que la Resolución de Directorio RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 aprueba el “Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo” y el “Instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la Declaración Jurada del Valor en Aduana” anexo 5 parág. II instrucciones generales de llenado de DUI literal A y literal G señala: “Literal A manifiesta que en rubro 31 de la DUI deberán registrarse la cantidad de bultos y descripción de mercancías.

- Marcas en bultos, consignar las marcas de identificación consignadas en los bultos correspondientes a la mercancía se declara en el ítem.

- Descripción comercial, consignar la descripción comercial de las mercancías detallando las características de las mercancías necesarias para su inmediata identificación y clasificación arancelaria.

Literal G, página de información adicional de la declaración, de uso exclusivo del declarante, de manera enunciativa y no limitativa, en su quinto párrafo describe “Consignar la descripción de la mercancía que se importa, detallando las características esenciales que permitan y faciliten su plena identificación (marca, modelo N° De serie, potencia, voltaje, país y año de fabricación, material de fabricación, dimensiones, color, etc.)”.

Y el art. 101 del D.S. N° 25870 que reglamente la Ley General de Aduanas señala: “(Declaración de mercancías).- La declaración de mercancías y su documentación soporte en versión digital deberán presentarse por medios informáticos; excepcionalmente, en casos debidamente justificados, la Aduana Nacional aceptará la declaración de mercancías en forma manual y la presentación física de la documentación soporte. En ambos casos, se aplicarán los procedimientos que establezca la Aduana Nacional. La Aduana Nacional a través de resolución de directorio reglamentará el uso de la firma digital en la suscripción y presentación de la declaración de mercancías u otros documentos. Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de Aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta:

a) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes.

b) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentren libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación.

c) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda.

La declaración de mercancías deberá contener la identificación de las mismas por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional y contener la liquidación de los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto del despacho aduanero”.

De las citas realizadas precedentemente tanto del fundamento efectuado por la Autoridad demandada para confirmar la resolución de alzada y la normativa descrita precedentemente, en el ejercicio del control de legalidad, se tiene que la aplicación de estas en las instancias de alzada y jerárquico se adecuan al caso concreto, no advirtiéndose que el recurso jerárquico carezca de argumento legal o técnico y que además existiere falta de pronunciamiento, mucho menos se advierte que el mismo no haya sido atendido o que hayan escasos antecedentes como erradamente afirma la entidad actora.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución del recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 36, subsanada a fs. 49 de obrados interpuesta por la Sociedad Agencia Generales S.A.

No suscribe el magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



275

**Agencia Despachante de Aduana Quiroga y Quiroga S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz
SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 306 a 303, en la que la Empresa S.R.L. Security Enterprise S.R.L., representada por Nelson Quinteros Salamanca, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1616/2013 pronunciada el 3 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 421 a 426, replica 431 a 433 y duplica de fs. 437 el memorial de apersonamiento del tercero interesado fs. 457 los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que la Administración Aduanera pretende de manera absolutamente arbitraria, que las DUIs de la gestión 2009 y 2010 no cuentan con certificado de UNIMED lo cual no es cierto y que además, se realizó una errónea calificación de la conducta pretendiendo aplicar el art. 119 de la RLGA, la L. N° 1737 y el D.S. N° 572, queriendo además agrupar solidariamente a diferentes sujetos procesales, entre otros, el importador y las diferentes Agencias Aduaneras que intervinieron en la nacionalización de mercancías; sin embargo, no se estableció con claridad si con su conducta omitió presentar el certificado Unimed u omitió inscribirse en los registros correspondientes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que en sus recursos de alzada y jerárquico denunció vicios de nulidad del Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-032/2012 referidos a que no consigna los elementos formales previstos por los arts. 96-II del C.T.B. y 66 del D.S. N° 27310, toda vez que no describe la mercancía decomisada, hecho que hace incorrecta la liquidación de tributos omitidos vulnerando así su derecho al debido proceso y a la defensa. Observó también, el modo de valoración de la mercancía porque no corresponde a procedimiento determinado para contrabando, al omitir los métodos de valor de la Aduana previstos en los arts. 27, 143 y 144 de la L.G.A. 248 y 250 de su reglamento, aspecto sobre el que ni la instancia de alzada ni la jerárquica emitieron pronunciamiento, siendo el cuadro N° 6 detalle de las DUIs; observaciones adicionales por diferencias bancarias versus DUIs y diferencias en fletes.

El Acta de intervención es un acto administrativo exclusivo para el inicio del proceso sancionador por contravención aduanera de contrabando y no para el ajuste de valor de mercancía, ya que para determinar la deuda tributaria en contra del contribuyente se realiza a través de una vista de cargo y concluye con una resolución determinativa, es decir, que un Acta de Intervención no puede determinar un ajuste de valor ni determinar una deuda tributaria por omisión de pago ya que existe un proceso administrativo específico para ello, con plazos y procedimientos precisos, en ese entendido se puede apreciar con toda claridad la ausencia de los requisitos formales del Acta de Intervención, previstos en los arts. 96-II C.T.B. y 66 del D.S. N° 27310.

Por lo que se debe anular obrados hasta el Acta de Intervención toda vez que si se pretendía ajustar el valor declarado en las DUI's debió girar una Vista de Cargo de conformidad al inc. b) num. 3 del acápite B, de la Resolución de Directorio N° RD 01-008-11 de 22-12-2011 que aprueba el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, demostrando así los vicios procesales que cometió la Aduana dentro del presente proceso sancionatorio, aspectos que fueron denunciados ante la autoridad de impugnación tributaria y que no fueron atendidos, ni merecieron pronunciamiento alguno, siendo ese vicio que repercute directamente en la resolución sancionatoria ya que la misma remite en toda su motivación y fundamentos de hecho y derecho al acta de intervención contravencional, motivo por el cual la autoridad demandada vulneraron los principios del debido proceso y el derecho a la defensa previstos en los arts. 115-II y 117 de la C.P.E. y 68 del C.T.B. toda vez que lo dejaron en estado de indefensión.

Refiere que el Acta de Intervención AN-GNFGC-C-032/2012 fue firmada por las Licenciadas Julia Guarachi Yujra y Wendy Vargas T. funcionarias de la Gerencia Nacional de Fiscalización, dependiente de la oficina central de la Aduana Nacional de Bolivia, por lo que ese acto administrativo no hubiera sido emitido por autoridad competente llamada por ley de conformidad al art. 53 del D.S. N° 27310. Por si fuera poco desde el Acta de Intervención hasta la resolución impugnada se pretende hacer responsable por la importación de las DUIs C-4872, C-34401 y C-3237 que no fueron tramitadas por la agencia despachante que representa, sino por otra agencia en la jurisdicción de Santa Cruz, sin que exista una delegación expresa de delegación de competencia y/o avocación alguna como establece la L. N° 2341 transcribiendo los arts. 5, 6, 7, 9 y art. 200 del C.T.B.

Vicios de nulidad de la resolución sancionatoria por contrabando AN-GRLGR-ULELR 137/12, no contempla la descripción de número de las DUIs, fechas, nombre del importador, nombre de las Agencias Despachantes de Aduana, mercancías, base imponible y tributos aduaneros. Menciona que la misma instancia de alzada reconoce los insalvables vicios de forma que adolece la Resolución Sancionatoria y voluntariamente omite considerar que dichas omisiones cometidas por la Aduana vulneran el principio del debido proceso y derecho a la defensa, habiendo nuevamente en el recurso jerárquico planteado dicho agravio, donde la resolución ahora impugnada también hizo caso omiso, insistiendo que las DUIs C-4872, C-34401 y C-3237 no fueron validadas ni tramitadas por su Agencia, ya que fueron validadas y tramitadas por la Agencia Despachantes de Aduana Orbe y Urzagasti & Asociados S.R.L.

La Autoridad de Impugnación Tributaria en el afán de subsanar los vicios procedimentales de la Aduana, al no haber tomado en cuenta los vicios procesales de la Resolución Sancionatoria, como la falta de descripción de número de las DUIs, fechas nombre del importador, nombre de las agencias despachantes de aduana, pretendiendo atribuirles responsabilidad de presentar descargos de DUI's que no tramitaron y no validaron, dando a entender que existiría responsabilidad solidaria entre las Agencias Despachantes de Aduana Quiroga & Quiroga SRL, ORBE y Urzagasti & Asociados, cuando ello no corresponde ya que podrían ser deudores solidarios con el importador por la vinculación del hecho generado, pero no existe solidaridad entre agencias despachantes de aduana que operan con un importador común, restringiéndose su responsabilidad a los hechos generadores de cada uno con el importador exclusivamente.

Si la AGIT no hubiera desestimado tan ligeramente los agravios planteados en cuanto a la Resolución sancionatoria no contenía la descripción de numero de las DUI', fechas, nombre del importado, nombre de las agencias despachantes de aduana, habría anulado hasta el vicio más antiguo, no dando lugar a la presente confusión donde se pretende atribuir responsabilidades que no recaen sobre nuestra agencia despachante, dejándolos en total estado de indefensión, vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa, transcribió los arts. 26, 31 del C.T.B. y arts. 8, 47, 48 de la L. N° 1990 y 6 y 61 del D.S. N° 25879 RLG, referidos a la solidaridad entre sujetos pasivos.

Refiere que de lo anterior se evidencia que las Agencias Despachantes son responsables solidarios con el importador, empero no son responsables entre sí, como pretende establecer la autoridad demandada, porque queda claro que su representada es deudora responsable y solidaria de las sanciones emergentes de los despachos que realizó juntamente con el importador Universal en Salud, ya que existe vinculación por el hecho generador, pero no resulta responsable solidario de las demás agencias despachantes de aduana; asimismo, la resolución sancionatoria no disgrega las responsabilidades y se pretende injustificada e ilegalmente sea responsable solidaria de despachos de importación en los cuales no ha tenido participación alguna, más aun cuando las Despachante Aduaneras Urzasgati u Orbe están bajo la jurisdicción de la Gerencia Regional Santa Cruz, motivo por el cual la Gerencia de La Paz no tendría jurisdicción ni competencia para sancionarlas, menos para declararlas deudores solidarios dentro de un proceso en el que no ha demostrado su competencia.

Manifestó que hubo inobservancia de los principios del derecho sancionador en materia administrativa, que los principios vigentes que rigen el derecho sancionador en la vía administrativa establecen que como administrados y sujetos se nos debe demostrar clara y fundamentada la pertinencia de la sanción impuesta, en el presente caso se trata de una sanción pecuniaria que es indeterminada, transcribió los arts. 71, 72, 73, 75, 76, 77, 78, 28, 16 de la L. N° 2341.

Menciona que no hubo observancia en la ejecución de la fiscalización posterior, en la emisión del acta de intervención y finalmente en la emisión de la resolución ahora impugnada, no observo los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad e irretroactividad de la norma.

La Resolución Sancionatoria contiene el vicio elemental referido a la falta de discriminación de los sujetos pasivos y tampoco existe la liquidación correcta de la deuda tributaria reflejada en el acta de intervención la que no puede determinar un ajuste de valor ni una deuda tributaria ya que existe un procedimiento específico para ello. Menciona que se puede evidenciar que el Acta de Intervención como la Resolución Sancionatoria de cualquier manera no cumplen con la previsión de tener fundamentos de hecho y derecho, además que se necesitaban dictar dos Actas una en la Gerencia Regional La Paz y otra en la Gerencia Regional Santa Cruz para que se pueda realizar un control ex post de las DUIs tramitadas en las administradoras bajo su jurisdicción, el imponer una sanción sin ser la autoridad competente conlleva a responsabilidad penal ya que se está usurpando funciones y competencia que no emana de la Ley, emitiéndose una resolución contraria a la constitución y las leyes y ello significa además exacción.

Indica que hubo una incorrecta calificación de la conducta tributaria, porque si las autoridades hubieran revisado los antecedentes y las normas tributarias aplicables al respecto, no hubieran calificado su conducta como contravención de contrabando sino como la de "presentar la

declaración de mercancías sin disponer de los documentos de soporte” y al no haberlo hecho de esa manera vulneran los arts. 115, 117, 119, 232 y 311 de la C.P.E., por lo que solicita que se aplique expresamente el principio de congruencia en las actuaciones de la Aduana Nacional de Bolivia y de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Reclama que no resulta razonable que ante la misma actuación de dos contribuyentes diferentes, tenga la actitud discriminadora hacia su empresa calificando la conducta como contrabando para ADA Gran Poder y cuando se trata de otra ADA en idéntica conducta califica como el ilícito de “presentación de la declaración de mercancías sin disponer de los documentos de soporte”, la cual es sujeta a una sanción mucho menor, sin que se pueda encontrar una explicación para esa actuación discriminadora; asimismo, indica que la Resolución de Alcaldía ARIT-LPZ/RA 0423/2010 que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0596/2010 calificaron la omisión de certificación de UNIMED para despacho aduanero como una contravención aduanera y no como contravención aduanera de contrabando, en resumen solicita que la Aduana califique su conducta con el mismo criterio que ha utilizado para calificar la conducta de otros sujetos pasivos y no se pretenda someter a un proceso especial o diferenciado por una misma conducta y que en aplicación del principio de realidad económica y principio de verdad material correspondía que se apertura un proceso administrativo pertinente a dicha contravención por falta de presentación de documentación de soporte en el despacho aduanero, el cual se inicia con un Auto Inicial de Sumario Contravencional y no con un Acta de Intervención.

Se refirió a la violación de los principios de legalidad y tipicidad, señalando que solo la Ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones; asimismo, el Parágrafo III del art. 8 de la L. N° 2492 establece que no se puede aplicar la analogía para crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, por su parte el art. 119 del RLGA D.S. N° 25870 (norma sin la modificación del D.S. N° 0572 en virtud a que los hechos generadores del presente proceso se realizaron con anterioridad al 2010), dispone que los productos farmacéuticos y medicamentos regulados por la Ley específica, requieren certificado de registro nacional y autorizado para el despacho aduanero, otorgado por el Ministerio de Salud de acuerdo con la L. N° 1737 es decir la Reglamentación remite a la Ley del Medicamento, para efecto de determinar las mercancías que específicamente requieren de certificación para despacho aduanero de importación.

Hizo notar que para que un operador de comercio exterior, en el caso presente, el importador de dispositivos médicos, pueda tramitar un certificado para despacho aduanero de importación para su mercancía, previamente debe cumplir con la inscripción de sus dispositivos médicos en el Ministerio de Salud y Deportes, concretamente, en la Unidad de Medicamentos y Tecnología en Salud UNIMED, por lo que el plazo que tenían todos los importadores para cumplir las formalidades era hasta el 30 de julio de 2008, sin embargo, el Ministerio de Salud y Deportes pretendió registrar todos los dispositivos médicos que necesitan certificado para despacho aduanero, recién con la carta MSD/UNIMED/VC/300/2009 de 11 de agosto de 2009, que contiene la lista de mercancías que requieren autorización y/o certificado para despacho aduanero, que fue puesto en conocimiento a las Agencias Despachantes de Aduana y los operadores de comercio exterior por la Aduana a través de la Circular N° 187/2009 de 31 de agosto de 2009, habiéndose la AGIT pronunciado sobre este tema en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1032/2013 de 17 de julio de 2013, en un caso similar pidiendo que se aplique el mismo criterio en estricta aplicación a los principios de congruencia procesal, igualdad ante la ley y el debido proceso, en ese contexto presentó cuadro.

De la revisión de las DUI's se evidencia que fueron declaradas bajo las partidas arancelarias 90189090, 90189010, 90229000, 90330000 y 90181900, las cuales no requieren certificado de UNIMED para el despacho aduanero en estricta aplicación de la circular N° 187-2009 de 31 de agosto de 2009 que publicó la carta MSD-UNIMED-VC- 300-2009 de 11 de agosto y del D.S. N° 0572 que entro en vigencia el 9 de agosto de 2010, habiendo la empresa demandante clasificado correctamente la mercancía importada por cuenta de la importadora Universal en Salud.

Señala que en el Acta de Intervención se evidencia que si bien se observa la supuesta falta de los certificados de Unimed, en la revisión realizada en la fiscalización, no se identificó partida arancelaria observada, ni justifican la norma en la que amparan para establecer subpartidas en las que clasifican la mercancía importada y que se encontraría alcanzada con la presentación del certificado de Unimed.

Se refirió a la validación del Sistema Sidunea e inexistencia de mención de documentación de soporte en el arancel aduanero de importaciones, ese sistema informático Sidunea de la ANB está cargado y consigna toda la información de las partidas arancelarias en las cuales se clasifican y consignan toda la información de las partidas arancelarias que se clasifican las mercancías importadas en cumplimiento del art. 259 de la L.G.A., por lo que resulta, improcedente que se pretenda calificarse al sistema Sidunea como un sistema referencial, en ese contexto técnico y operativo el sistema Sidunea, al momento de la validación de la DUI por el agente despachante, bloque automáticamente la operación si la partida arancelaria declarada requiere una certificación o autorización previa de importación, solicitando automáticamente el número de certificado y la autoridad emisora.

El sistema Sidunea no establece como obligatorio un certificado para el despacho de importación para las partidas referidas en el punto por lo que no se encuentran afectadas para la importación para las partidas referidas en el punto anterior por lo tanto no se encuentran afectadas con la presentación de una certificación como documento de soporte, resultando contradictorio que la misma Aduana pretenda desconocer la validez y eficacia de su propio sistema de control y de la facultad preventiva de control y verificación que tiene la Administración Aduanera desde la validación de la DUI puesto que a través de ese sistema se controla la correcta clasificación de las mercancías y si estas necesitan de documentación adicional, teniendo la ANB la obligación de actualizar su sistema de conformidad al art. 259 L.G.A.

La facultades de fiscalización y control tanto de la Gerencia Nacional de Fiscalización y de la Gerencia Regional de La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, no pudiendo ir más allá de lo determinado por las autoridades competentes, Ministerio de Salud y Directorio de la ANB, si la Ley del Medicamento y su Decreto Reglamentario no establecen obligación legal de presentar la certificación para importación de las partidas correspondientes a las mercancías de su cliente Universal Salud y en la fiscalización posterior en base a una interpretación literal de un solo artículo del C.T.B. específicamente el 100, no pudiendo determinar contravención cuando la obligación para la presentación del certificado

para la importación no está específicamente establecida ya que la previsión legal del D.S. N° 572 y la Circular N° 187/2009 de la ANB incluye partidas específicas y no refiere a todos los medicamentos en general.

Con relación a la obligación de la Aduana de ofrecer certidumbre al operador, para fundamentar la supuesta obligatoriedad del Certificado de UNIMED para el despacho aduanero transcribió los arts. 111 y 119 del D.S. N° 25870, 7 y 259 de la LGA. Menciona que el caso radica en la observación de elementos de DUI que fueron nacionalizadas conforme a procedimiento y que obtuvieron el leve correspondiente de la Administración Aduanera, de conformidad con el art. 90 de la L.G.A., en ese sentido la Administración Aduanera no puede calificar su conducta como Contravención Aduanera de Contrabando, porque ingreso a territorio nacional con todas las formalidades de rigor e inclusive pagando los tributos aduaneros de importación.

I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia se declare probada y se revoque la resolución jerárquica o en su caso anule hasta el vicio más antiguo identificado, hasta el acta de intervención contravencional y/o resolución sancionatoria de contrabando.

II. De la contestación a la demanda.

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

Transcribió el art. 53 del D.S. N° 27310 y señaló que el accionante desconoce lo dispuesto en la RD 01-010-04 de 22 de marzo de 2004 la que aprueba el Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, que en su cláusula 2.2.2 Presunción de comisión contravencional numeral 2.2.2.3 dispone que el fiscalizador elabora el acta de intervención y por ende, la firma.

El Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C 032/2012 de 1 de junio de 2012, que es la base de la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 137/12 de 6 de septiembre de 2012, cumple con los requisitos de forma establecidos en los arts. 96-II de la L. N° 2492 y 66 del D.S. N° 27310, toda vez que consigna los elementos esenciales para iniciar el proceso por contravención tributaria de contrabando, como los fundamentos de hecho y derecho, que se traducen en la identificación de las autoridades que intervinieron, de los sujetos responsables, relación circunstanciada de los hechos, calificación de la conducta y el plazo para la presentación de descargos, por lo que establece que el acta de intervención contravencional cumplió con su cometido, situación que fue reconocida en el resolución sancionatoria por contrabando en función a lo establecido por los art. 96 par. I de la L. N° 2492, por lo tanto el procedimiento sancionatorio no causó indefensión, ni vulneró el debido proceso según señalan los arts. 115 par. II y 117 par. I de la C.P.E., 68 núm. 6 del C.T.B. como equivocadamente argumenta el recurrente.

2.- Con relación al debido proceso, se debe considerar en primer término, que la Administración Aduanera durante el proceso de fiscalización efectuado observó que Rigoberto Leigue Ordoñez importó instrumental médico que requería de Registro Sanitario y por tanto Certificación de Autorización para Despacho Aduanero de conformidad a la L. N° 1737, su Reglamento D.S. N° 25235 y el Manual de Registro Sanitario para Dispositivos Médicos, formalidad que la importadora debió cumplir con los requisitos de los Dispositivos Médicos importados que fueron: instrumental quirúrgico, equipo de rayos X, artículos ortopédicos, catéteres, electrobisturí laparoscópico, pinzas, tijeras son dispositivos considerados invasivos que no cuentan con registro sanitario ni autorización de despacho aduanero, en ese contexto Rigoberto Leigue Ordoñez debió registrarse como importador, efectuar el trámite de Registro Sanitario de las mercancía a importar en el Ministerio de Salud y Deportes y posteriormente gestionar su Certificado de Autorización para Despacho Aduanero antes el mismo Ministerio.

Por su parte la ADA Quiroga & Quiroga SRL en cumplimiento de las mismas disposiciones legales citadas y en específico el art. 46 del D.S. N° 25235 Reglamento del Medicamento y la Resolución Ministerial N° 10 de 17 de enero de 2006, que aprobó el Manual de Registro Sanitario de Depósitos Médicos, por lo que debió exigir que Rigoberto Leigue Ordoñez (importador) el cumplimiento de esos requisitos y no presentar la DUI's sin contar con el certificado de autorización para despacho aduanero, lo anterior se refuerza con lo dispuesto por el art. 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por el D.S. N° 25870, en ese sentido la resolución sancionatoria de contrabando estableció legal y correctamente la sanción.

3.- Con relación a las DUI's C-4872, C-34401, C-3237 que no fueron tramitadas por su agencia, sobre ese punto menciona que ese argumento no fue manifestado en el recurso de alzada ni el recurso jerárquico, por lo que es una argumento nuevo y por el principio de congruencia los puntos a resolver en el jerárquico no pueden ser otros que los impugnados oportunamente en el recurso de alzada, sin embargo en la resolución jerárquica es clara y contundente por que en ningún momento establece que únicamente ADA es responsable en la tramitación y validación de las 10 DUI's, siendo que como confeso ADA Quiroga & Quiroga SRL que son responsables de 7 DUI's, por lo que se ratificó la Resolución Sancionatoria de Contrabando.

Menciona que en ese contexto la Administración Aduanera durante el proceso de fiscalización observo que Rigoberto Leigue Ordoñez importo instrumental médico que requería de registro sanitario y por tanto del certificado de autorización para despacho aduanero, debiendo registrarse como importador, efectuar el trámite sanitario de las mercancías a importar en el Ministerio de Salud y Deportes y posteriormente gestionar el certificado de Autorización para el Despacho Aduanero ante dicho Ministerio.

Manifiesta que en ese sentido la Administración Aduanera estableció legal y correctamente la comisión de contrabando contravencional, y la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos y en cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Agencia Despachadora de Aduanas Quiroga & Quiroga SRL, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

El 26 de septiembre de 2011, la Administración Aduanera notificó a Roberto Leigue Ordoñez con el Inicio de Fiscalización en cumplimiento a la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 037/2011 de 22 de septiembre de 2011, para la fiscalización del Gravamen arancelario e Impuesto al Valor Agregado con alcance a las DUI's tramitadas en las gestiones 2009 y 2010 habiendo dispuesto la presentación en el plazo de 5 días la documentación pertinente.

El 12, 13 y 21 de marzo de 2012, la Administración Aduanera notificó a Roberto Leigue Ordoñez propietario de la Empresa Universal en Salud, a Eduardo Quiroga Salazar propietario de ADA Quiroga & Quiroga S.R.L. y Mirna Zapata de Zegarra representante de la empresa DHL (Bolivia) SRL., con el Informe Preliminar AN-GNFGC-DFOFC-034/12 de 9 de marzo de 2012, donde como resultado de la Fiscalización, realizó la importación de dispositivos médicos sin Certificado de Autorización para Despacho Aduanero (CADE), ni registro Sanitario, estableciéndose indicios de Comisión de Contravención Tributaria de Contrabando por haber realizado la importación de equipos médicos y dispositivos que no cuentan con Registro Sanitario, ni autorización para despacho aduaneros para las DUI's C-1390, C-4872, C-34401, C-37498, C-29853, C-52970, C-58154, C-18333, C-3237, C-6278, C-9754, C-15012 y C-27999, siendo el certificado el documento indispensable para la importación de los dispositivos médicos, en aplicación del art. 119 del Reglamento de la Ley de Aduanas, además se presume responsabilidad solidaria e indivisible de la ADA citada, a la empresa DHL Bolivia S.R.L., por realizar trámites de importación que no cuentan con la documentación señalada por los arts. 45 y 47 de la L. N° 1990 y 119 de RLGA así como indicios de la comisión de contravención tributaria por omisión de pago señalados en el art. 160, núm. 3), 165 de la L. N° 2492 por la inadecuada apropiación de la Sub partida arancelaria en cuatro DUI's aplicándose la sanción de 500 UFV por cada DUI observada.

El 10 de mayo de 2012 la Administración Aduanera notificó Eduardo Quiroga Salazar, por ADA Quiroga & Quiroga SRL y a Rigoberto Leigue Ordoñez por Universal en Salud, con el informe Final AN-GNFGC-DFOFC-049/12 de 2 de mayo de 2012, que ratifica el Informe Preliminar, levantando las observaciones por contravención aduanera inadecuada apropiación de subpartida arancelaria que no afecta a tributos aduaneros, estableciendo la presunta comisión de contravención tributaria por contrabando, por la falta de certificados de Autorización para despacho aduanero y registros sanitarios en diez DUI's como tributo omitido asciende a 30.203.32 UFV.

El 25 de julio de 2012 la Administración Aduanera notificó Eduardo Quiroga Salazar, por ADA Quiroga & Quiroga SRL y a Rigoberto Leigue Ordoñez por Universal en Salud, con el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-032/2012 de 1 de junio de 2012 que ratificó el informe final y otorgó 3 días de plazo para presentación de descargos.

El 14 de diciembre de 2012 se con la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 137/12 de 6 de septiembre de 2012 que declaró probada la comisión de contrabando contravencional descrita en el acta de intervención contravencional AN-GNFGC-C-032/2012 de 1 de junio de 2012, sancionando con una multa equivalente al 100% del valor de la mercancía descrita en la referida acta de intervención contravencional en aplicación al art. 181 del Cód. Trib.

Resolución que fue recurrida mediante recurso de alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0716/2013 de 17 de junio, que resolvió confirmar Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 137/12 de 6 de septiembre de 2012, que fue recurrida con la interposición de recurso jerárquico, que confirmó la resolución de alzada y que ahora es impugnada en el presente proceso.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, la demandante denunció la existencia de vicios de nulidad que presuntamente afectarían la validez de varios actos del procedimiento que inició con la emisión del acta de intervención contravencional y culminó con la resolución sancionatoria por contrabando, correspondiendo a esta sala plena dilucidar si dicha denuncia es evidente.

Con relación al acta de intervención contravencional AN-GNFGC-032/2012 de 1 de junio, su revisión permite concluir que cumple con todos los requisitos exigidos por los arts. 96 en su par. II de la L. N° 2492 y el 66 del D.S. N° 27310, toda vez que en ella se consignan los elementos necesarios para dar inicio a un proceso de contravención tributaria de contrabando, al tener los fundamentos de hecho y derecho, identificación de las autoridades que intervienen, de los responsables, relación circunstanciada de los hechos, calificación de la conducta y el plazo que se otorga para que se presenten los descargos correspondientes, motivo por el cual se señala que dicha actuación está apegada a la norma vigente que rige dicho procedimiento.

En relación a los vicios de nulidad presuntamente existentes en la resolución sancionatoria por contrabando AN-GRLGR-ULELR 137/12, se evidencia que el ahora recurrente, ha identificado plenamente al número de DUI's, fechas y nombres del importador, nombre de las agencias despachantes de aduana, mercancía, base imponible y tributos aduaneros ya que dicha resolución se basa en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-032/2012, que contiene todos los elementos extrañados por el ahora demandante, motivo por el cual no corresponde la nulidad solicitada, por los argumentos señalados debido a que tuvo conocimiento del proceso y de todas las circunstancias desde el inicio, razón por la cual no puede alegarse la violación de derechos y vicios de nulidad ya que de conformidad con el art. 36 de la L. N° 2341, corresponde anular obrados cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o cuando se dé lugar a la indefensión de los interesados, lo que no ocurrió en el presente proceso.

La demandante manifestó también, que existió inobservancia de los principios del derecho sancionador en materia administrativa, en este punto si bien hace alusión a la vulneración de los principios del derecho sancionador y transcripción de normativa que señala los principios del art. 71 al 78 de la L. N° 2341, no especifica qué principios hubieran sido vulnerados y de qué manera y tanto solo, vuelve a referirse a la nulidad que debía existir del Acta de intervención y de la Resolución sancionatoria y trae un punto que no fue impugnado en su recurso jerárquico, motivo por el cual no puede ser resuelto en la presente resolución.

Sobre la incorrecta calificación de la conducta tributaria, se le atribuyó esa conducta de conformidad al num. 4 del art. 160 y el inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, por el ingreso a territorio aduanero de mercancía que no cuenta con registro sanitario, ni certificado de autorización para despacho aduanero, toda vez Rigoberto Leigue Ordoñez, importó instrumental médico que requería de registro sanitario y por tanto, del certificado de autorización para despacho aduanero de conformidad con la normativa prevista en el L. N° 1737 su Reglamento D.S. N° 25235 y el manual de registro sanitario para dispositivos médicos, debiendo la importadora primero cumplir con estos requisitos; sin embargo los dispositivos médicos importados no cumplieron el trámite del Registro Sanitario en el Ministerio de Salud y Deportes y posteriormente, tampoco gestionaron el Certificado de Autorización para el despacho aduanero ante el mencionado Ministerio. Lo anteriormente afirmado se complementa con lo dispuesto por el art. 119 del R. L.G.A., aprobado por D.S. N° 25870, estableciéndose de manera correcta la Comisión de Contravención Aduanera por Contrabando, que sanciona con una multa equivalente al 100% del valor de la mercancía, desvirtuándose también, la acusada vulneración de los principios de legalidad y tipicidad.

En cuanto a la validación del Sistema Sidunea e inexistencia de mención de documentación de soporte en el arancel aduanero de importaciones; es decir, que no establece como obligatorio un certificado para el despacho de importación se tiene presente, que siendo el indicado sistema una herramienta de facilitación y agilización de la gestión aduanera, no puede pretenderse que sustituya las obligaciones y requisitos establecidos normativamente para el despacho aduanero; por consiguiente, el argumento expuesto por la demandante no tiene fundamento alguno.

Con relación a la obligación de la Aduana de ofrecer certidumbre al operador, se concluye que el operador debe adecuar su conducta a toda la normativa vigente en materia aduanera, prestando especial interés de acuerdo a la normativa que rige para la importación de las mercancías y de esa forma, tendrá plena certeza de que la operación concluirá sin ninguna dificultad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 1616/2013 de 1 de abril, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



277

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.**

Contencioso Administrativo.

Distrito: Oruro

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia DISTRITAL DE Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 56 a 61, en la que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J. Sandi Tapia, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1851/13 de 07 de octubre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 83 a 86 vta., réplica de fs. 90 a 92, duplica de fs. 95, resolución de fs. 123-124, decreto de fs. 126, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Verónica Sandi Tapia, acreditando personería a nombre y representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante R.A. N° 02/0519/13 de 14 de octubre de 2013 (fs. 1), manifestó que el 14 de octubre de 2013, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, notificó a la administración que representa con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1851/13 de 07 de octubre de 2013, por lo que al amparo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo y arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda

contenciosa administrativa contra la mencionada resolución jerárquica, solicitando confirmar la R.D. N° 17/0209/13 de fecha 29 de marzo de 2013.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que en uso de las atribuciones que le confiere los arts. 66, 100, 101 y 104 de la L. N° 2492, 29 y 32 del D.S. N° 27310. de 1 de agosto de 2012, notificó al contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar con la Orden de Verificación Interna N° 00120VI06933 para la verificación del cumplimiento de sus obligaciones correspondientes al Impuesto al Valor Agregado del periodo julio de la gestión 2010, presentando el contribuyente la documentación requerida conforme registro del Formulario N° 0003975.

En 10 de diciembre de 2012, se labraron las Actas por Contravenciones Tributarias N°. 53118, por no entrega de toda la documentación e información requerida, 53119, por Registro en Libro de Compras y Venta IVA y 53120 por presentación de Libro de Compras y Ventas IVA a través del método Da Vinci-LCV.

En 10 de diciembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo N° CITE SIN / GDOR/ DF/ VI/VC/ 455/12, estableciendo como resultado del proceso de verificación interna, incumplimiento a deberes formales, de entrega de toda la documentación, incumplimiento a deber formal por el registro en el libro de compras y ventas, incumplimiento al deber formal de presentación del libro de compras y ventas a través del Módulo Da Vinci LCV sin errores por periodo fiscal, errores en las facturas presentadas para validez de crédito fiscal, registrándose errores en el número de orden del Libro de Compras DA VINCI, no cuenta con medios fehacientes de pago que evidencien la transacción realizada, presentación de una factura que no corresponde al periodo observado, acto que fue notificado al contribuyente en fecha 26 de diciembre de 2012 mediante cédula

Que al haber sido insuficientes los descargos presentados por el contribuyente, la administración tributaria el 20 de marzo de 2013, emitió la R.D. N° 17/00209/13, resolviendo determinar de oficio sobre base cierta las obligaciones del contribuyente en la suma de 9.132 UFV's equivalentes a la fecha de emisión de la resolución a Bs. 16.615- notificada personalmente el 26 de marzo de 2013.

El 22 de julio de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0807/13, revocando parcialmente la resolución determinativa impugnada por el contribuyente, dejando sin efecto el tributo omitido de 3.129.- UFV's, más intereses y la sanción por omisión de pago por el IVA del periodo fiscal Julio 2010, manteniendo subsistente las multas por incumplimiento a deberes formales consignados en las Actas Nos 53118, 53119 y 53120, resolución que fue revocada parcialmente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1851/13 de 7 de octubre, revocando parcialmente la R.D. N° 17/00209/13, dejando sin efecto la deuda tributaria de 3.531 UFV's , manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 5.601 UFV's por el IVA del periodo julio 2010, que deberá ser actualizada a la fecha de pago conforme previsión del art. 47 de la L. N° 2492.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

1.- Transcribiendo párrafos del fundamento de la Resolución que resolvió el Recurso Jerárquico, refirió que en la decisión de la AGIT se observa inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley, cuando confirma el crédito fiscal en favor del contribuyente respecto a la Factura N° 324355 emitida por ELFEO S.A., afectando los intereses de la administración tributaria, toda vez que el contribuyente, no podía beneficiarse con el derecho al crédito fiscal del periodo julio 2010 con dicha factura por haber incumplido la previsión de los arts. 40 y 44 del Cód. Com. y el núm. 4 del art. 70 de la L. N° 2492, es decir que incumplió con su obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza de sus operaciones y presentar los registros contables conforme la normativa anotada, aspecto que fue reconocido por la AGIT en la resolución hoy impugnada y que pese a ello, falla a favor del contribuyente.

2.- Agregó que dicha factura no posee los requisitos previstos en los arts. 4, 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, incumplimiento que invalida el crédito fiscal acumulado por lo que correspondía su depuración, conforme lo determinó la administración tributaria, al haber evidenciado que el contribuyente no respaldó debidamente sus actividades.

3.- Manifestó que la AGIT no valoró objetivamente las observaciones y sustentos legales del departamento de fiscalización, que observó que la fecha de impresión de la factura es independiente a la fecha de emisión, por lo que la administración tributaria, observó la mala imputación del crédito fiscal, al margen de haber sido observada por no contar en documento original y por no presentar los medios de pago, aspectos que no fueron desvirtuados por el contribuyente.

4.- Finalmente el demandante, refirió que la Factura N° 324355, está basada en la mala imputación del crédito fiscal en los periodos observados (sic), por lo que, no podía ser válida para el crédito fiscal IVA, en consideración a lo establecido por el art. 43-1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10/0016/07, que señala que los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán imputados en el periodo fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento., lo que no ocurrió con la factura observada por la administración tributaria y validada por la AGIT.

1.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, por tanto confirmar la R.D. N° 17/00-209/13 de 20 de marzo, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes –textual.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 10 de julio de 2014, que cursa de fs. 83 a 86 vta, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, más aún cuando tales argumentos son reproducciones de los fundamentos expuestos en la resolución hoy recurrida por el demandante, aspecto que pide sea tomado en cuenta a tiempo de sentenciar la causa.

Indicó que el único punto observado en la demanda es el referente a la Factura N° 324355 emitida por ELFEO S.A., por lo que, en relación a este punto, informa que la instancia jerárquica con relación a la depuración del crédito fiscal, señaló que de la compulsa de antecedentes administrativos se evidenció que con la notificación con la Orden de Verificación N° 00120VI06933 y su detalle adjunto, el SIN hizo conocer al sujeto pasivo que la factura indicada del periodo julio 2010, entre otras, se encontraba observada, requiriendo la presentación de documentos, los que fueron presentados el 22 de agosto de 2012, a cuya consecuencia, el SIN con más la información del SIRAT, emitió la vista de cargo estableciendo que tal factura no corresponde al periodo observado, no corresponde al número de medidor registrado, en el padrón del contribuyente con el consignado en la factura y no presentó el medio de pago que evidencie la transacción realizada, por lo que el contribuyente, presentó argumentos de descargo sin hacer mención específicamente a los conceptos de depuración de esta factura, habiendo adjuntado fotocopia de su certificado de inscripción, en el que se registra como número de medidor y Domicilio Fiscal N° 1094976, presentando también en la instancia de alzada como prueba de reciente obtención, fotocopia legalizada de certificado emitido por Ramiro Dulón Pérez, Gerente de ELFEO S.A., respecto a la emisión y cancelación de la Factura N° 324355.

Que la factura de manera expresa revela los datos del pago efectuado, permitiendo a la AGIT verificar que la factura fue efectivamente emitida el 29 de julio de 2010 y no el 28 de mayo de 2010, por lo que el contribuyente no podía registrar esa factura en el mes de mayo de 2010, cuando aquella nota fiscal ni siquiera había sido emitida, por lo que la observación realizada por la administración tributaria no puede ser atribuida al contribuyente, no pudiendo desconocerse el derecho del crédito que le asiste en relación a dicha factura.

Apuntó que conforme el art. 42-4) de la R.N.D. N° 10/0016/07, son válidas para crédito fiscal, las facturarse o notas fiscales de servicios públicos cuyo NIT no concuerde con el del comprador, siempre y cuando el domicilio registrado coincida con el declarado por el beneficiario en el Padrón Nacional de Contribuyentes, habiéndose evidenciado que la dirección consignada en la factura es la misma que la declarada por el contribuyente.

Agregó en relación a los medios de pago, que la administración tributaria pudo verificar que el emisor de la factura declaró en su libro de ventas IVA, la emisión de la factura indicada a nombre de Estación de Servicio Socavón, por el importe de Bs 19.572.40; hecho que sumado al sello de la entidad bancaria, da fé de la cancelación de la factura el 29 de julio de 2010, por lo que la AGIT afirmó que la transacción fue efectivamente realizada, por lo que correspondía otorgar en favor del contribuyente el derecho al cómputo del crédito fiscal de Bs 2.410.- por el periodo julio de 2010, aun cuando la impresión del historial de deudas de la Estación de Servicio Socavón, en el que se consigna la Factura N° 324355 no pueda ser valorado por no cumplir con los requisitos del art. 217-a) de la L. N° 3092, más este detalle no puede ser justificativo para no tomar en cuenta la factura en cuestión.

II.1.- Petitorio.

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

III.- De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs. 111, Ricardo Alvarez Aguilar, fue legalmente notificado con la orden instruida de fs. 99 a 110, en su condición de tercero interesado, a efecto de que asuma conocimiento de la demanda contencioso administrativa, sin que se haya apersonado al proceso.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Revisados los antecedentes administrativos que dieron lugar a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que se cumplieron los siguientes actos:

1.- La administración tributaria en uso de las atribuciones que le confiere los arts. 66, 100, 101 y 104 de la L. N° 2492, 29 y 32 del D.S. N° 27310, ejecutó la Orden de Verificación Interna N° 00120VI06933 con relación a la actividad del contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar, con alcance al Impuesto al Valor Agregado del periodo julio de la gestión 2010, a fin de verificar el crédito fiscal emergente de la Factura N° 324355 emitida por ELFEO S.A. (fs. 2, anexo 2).

Para tal fin requirió documentación que al haber sido parcialmente entregada por el contribuyente, originaron las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 53118, por no entrega de toda la documentación e información requerida, 53119, por Registro en Libro de Compras y Venta IVA y 53120 por presentación de Libro de Compras y Ventas IVA a través del método Da Vinci-LCV (fs. 12 a 14 del anexo 2).

2.- En 10 de diciembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo N° CITE SIN /GDOR/DF/VI/VC/455/12, estableciendo una deuda tributaria de UFV's 9.065.00 equivalentes Bs 16.385.- por tributo omitido, intereses sanciones por omisión de pago y contravenciones tributarias, emergente de los siguientes conceptos: Impuesto al Valor Agregado: 3.129 UFV's, que más accesorios asciende a un total de 7.015 UFV's, resultado de haberse observado las Facturas Nos. 874, 324355 y 4029. Contravenciones: 3.683 UFV's sancionadas durante el procedimiento de fiscalización por incumplimiento a deberes formales (fs. 52 a 59 anexo 2).

3.- Mediante memorial presentado el 25 de enero de 2013 (fs. 66 a 68 vta., anexo 2), el contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar, objetó el procedimiento y rechazó la vista de cargo descrita precedentemente, solicitando se tomen en cuenta los descargos por él presentados. La administración tributaria el 20 de marzo de 2013, emitió la R.D. N° 17/00209/13, resolviendo determinar de oficio sobre base cierta las obligaciones del contribuyente en la suma de 9.132 UFV's equivalentes a la fecha de emisión de la resolución a Bs 16.615.- (fs. 82 a 89 del anexo 2), notificada personalmente al contribuyente el 26 de marzo de 2013, conforme fluye de la diligencia que cursa a fs. 89 vta., del anexo 2.

4.- Ricardo Álvarez Aguilar el 15 de abril de 2013 interpuso recurso de alzada (fs. 3 anexo 1), que mereció el auto de observación que discurre a fs. 4 del anexo 1, a cuya consecuencia, el contribuyente, adjuntando la documental de fs. 16 a 33 del anexo 1, con la suma "Cumple con lo dispuesto e interponer recurso de alzada" presentó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, el memorial de fs. 34 a 42 del anexo 2, instancia en la que, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, resolviendo el recurso de impugnación, el 22 de julio de 2013, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0807/13, revocando parcialmente la resolución determinativa impugnada por el contribuyente, dejando sin efecto el tributo omitido de 3.129 UFV's, emergente de las Facturas Nos.874. 324355 y 4029, más intereses y la sanción por omisión de pago por el IVA del periodo fiscal Julio 2010, manteniendo subsistente las multas por incumplimiento a deberes formales consignados en las Actas Nos 53118, 53119 y 53120 (fs. 90 a 104 vta., del anexo 1).

5.- Frente a la decisión de la ARIT La Paz, la administración tributaria, formuló recurso jerárquico en los términos del memorial de fs. 139 a 142 del anexo 1, que mereció la Resolución del Recurso Jerárquico AGITRJ 1851/13 de 7 de octubre que decidió: a) Hacer constar que el contribuyente no dedujo recurso jerárquico contra la decisión de la ARIT La Paz que mantuvo firme las multas por incumplimiento de deberes formales por un monto que asciende a 2.050 UFV's; b) Revocar parcialmente la resolución del recurso de alzada, así como la R.D. N° 17/00209/13, dejando sin efecto la deuda tributaria de 3.531 UFV's, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, por el IVA del periodo julio 2010, ello, al haber considerado que el contribuyente no acreditó la onerosidad y efectiva prestación del servicio detallado en las Facturas Nos.874 y 4029, considerando válido el derecho al crédito fiscal emergente de la Factura N° 324355, razón que, precisamente origina el presente proceso; c) Mantuvo firme y subsistente la deuda tributaria de 5.601 UFV's por el IVA del periodo julio 2010, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, deuda que además deberá ser actualizada a la fecha de pago conforme previsión del art. 47 de la L. N° 2492 (fs. 176 a 191 del anexo 1, reiterada a fs. 40 a 55 del expediente).

6.- La resolución antedicha originó el proceso contencioso administrativo en estudio, mismo que fue tramitado como ordinario de puro derecho conforme la previsión de los arts. 781 y 354-II-III del Cód. Pdto. Civ., habiéndose notificado al contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar como a tercero interesado, sin que se haya apersonado al proceso. Presentadas la réplica de fs. 90 a 92 vta., duplica de fs. 95 vta., a fs. 126 se pronunció el decreto de "Autos para resolución", pronunciándose antes a fs. 123 - 124 vta., la Resolución de Sala Plena N° 200/15, de 4 de agosto en la que se dispuso no haber lugar a la acumulación del presente expediente con el N° 33/14 correspondiente a la demanda contencioso administrativa interpuesta por Ricardo Álvarez Aguilar que en la presente causa viene siendo el tercero interesado, teniendo en cuenta que los accionantes son diferentes como diferentes son las pretensiones.

6

IV.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la demandante y efectuar el control de judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En este contexto y analizados los antecedentes acaecidos en sede administrativa, en primer término debe decirse que en el caso de autos, la entidad demandante no debate la decisión asumida por la AGIT en relación a las Facturas N° 874 y 4029, habida cuenta que ésta fue favorable a la entidad demandante, circunscribiéndose el reclamo de la administración tributaria, únicamente a la decisión de la autoridad demandada sobre la Factura N° 324355 que otorgó razón al contribuyente, hoy tercero interesado en la presente causa.

Efectuada la puntualización precedente, el objeto de controversia radica en determinar si la Factura N° 324355 emitida por ELFEO S.A., reúne los requisitos exigidos por Ley para ser considerada idónea para el cómputo del crédito fiscal a favor del contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar, conforme decisión de la AGIT.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La entidad demandante afirma que la decisión de la AGIT al otorgar derecho al contribuyente al cómputo del crédito fiscal de Bs 2.410 por el periodo julio 2010 en relación a la Factura N° 324355 emitida por ELFEO S.A, vulneró los intereses de la administración tributaria, porque el contribuyente, no podía beneficiarse con dicha factura por haber incumplido la previsión de los arts. 40 y 44 del Cód. Com., y el núm. 4 del art. 70 de la L. N° 2492, a más de haber sido registrada en un mes que no correspondía, es decir que conforme a la fecha de emisión debió ser registrada en el mes de mayo y no en el periodo julio 2010.

Por su parte la autoridad demandada afirmó que la factura ante dicha revela los datos del pago efectuado por el contribuyente, verificándose que fue efectivamente emitida el 29 de julio de 2010 y no el 28 de mayo de 2010 como erróneamente afirmó la administración tributaria, por lo que no puede desconocerse el derecho del crédito que le asiste en relación a dicha factura.

Sobre el punto resulta indispensable el análisis de los requisitos que deben reunir las transacciones para obtener crédito fiscal. Conforme se ha establecido en varios fallos del Tribunal Supremo de Justicia y en las decisiones asumidas por la AGIT a momento de resolver los recursos jerárquicos en sede administrativa, para que las transacciones declaradas por el contribuyente generen crédito fiscal a su favor, deben cumplir con tres requisitos indispensables a saber: a) Que exista la factura original, b) Que exista vinculación entre la transacción y la actividad gravada: c) Que la transacción haya sido realizada efectivamente. Así establecen los arts. 5 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

En la especie, de la revisión de la documental que discurre a fs. 20 del anexo 1, se establece que la Factura N° 324355, fue emitida por la Empresa de Luz y Fuerza Eléctrica Oruro Sociedad Anónima ELFEO S.A., con la Autorización N° 400400333836 consignaba de forma preimpresa la siguiente información: mes de la factura: Mayo/2010, fecha de emisión: 29-Mayo 2010, nombre: Estación de Servicio Socavón, Dirección: Ret. San Pedro J. Murillo NIT/CI: 2744791011, Medidor N° 1094976, fecha Lectura. Actual: 28-Mayo-2010, Punto de Cobranza:N° 8102, hora de cobranza: 16:47:00, fecha de pago: 29/Julio/10, Cancelado: Bs. 19.572.40; constando el sello de "Cancelado" del Banco BISA S.A. con 29 de julio de 2010, habiendo sido presentada por el contribuyente en original.

En el Informe SIN/GDOR/DF/II/INF/00928/12 de 10 de diciembre que discurre de fs. 49 a 59 el anexo 2, la administración tributaria estableció que: "la Factura N° 324355 no correspondía al periodo observado (julio/ 2010), no corresponde al número de medidor registrado en el padrón del contribuyente y no cuenta con el medio de pago que evidencia la transacción realizada", por lo que consideró que "el crédito fiscal obtenido por el contribuyente, cumplía con el primer y segundo requisito, al haberse respaldado la transacción con una factura original, vinculada con la actividad gravada, más el tercer requisito no fue demostrado, indicando que, según el art. 70-4) de la L. N° 2492, el contribuyente al ser titular de una estación de servicio debió respaldar sus actividades con kardex de inventarios, medios de pago y otros documentos y/ o instrumentos públicos a más de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización". Este informe fue la base para el pronunciamiento de la R.D. N° 17/00209/13 de 20 de marzo de 2013.

Fluye también de los antecedentes administrativos que el contribuyente presentó en la instancia del recurso de alzada, como prueba de reciente obtención el "Historial de deudas de la Estación de Servicios Socavón" (fs. 21 anexo 1) y certificación emitida por Ramiro Dulón Pérez, Gerente de ELFEO S.A. (fs. 22 del anexo 2), que dan cuenta de la emisión y cancelación de la Factura N° 324355, habiendo sido efectivamente cancelada en 29 de julio de 2010, por lo que fue debidamente apropiada al periodo observado por la entidad demandante de julio 2010, siendo por tanto errónea la observación de la administración tributaria en sentido que al haber sido emitida en el mes de mayo 2010, debió ser apropiada a dicho periodo.

Otra observación que realizó la administración tributaria a la factura para no reputar como válido el crédito fiscal fue que ésta consigna un número de medidor distinto al consignado en el padrón del contribuyente, olvidando que, según la previsión contenida en el art. 42-4) de la R.N.D. N° 10/0016/07, son válidas para crédito fiscal las facturas o notas fiscales de servicios públicos (electricidad y otros) cuyo NIT no concuerde con el del comprador, siempre y cuando el domicilio consignado en los documentos coincida con el declarado por el beneficiario en el Padrón Nacional de Contribuyentes. Ahora bien, revisado el Certificado de Inscripción en el Padrón Nacional de Contribuyentes de fs. 2 del anexo 1, se establece que el contribuyente Álvarez Aguilar Ricardo registra entre otros datos el domicilio fiscal sito en calle Ret s. Pedro J. Murillo y Circunvalación s/n, Zona Norte Oruro, domicilio cuya dirección es absolutamente coincidente con el registrado en la Factura N° 324355 de fs. 20 del anexo 1, razonamiento que con total acierto fue recogido por la autoridad demandada cuando en la Resolución N° 1851/13 revocó la decisión de la administración tributaria y repuso el derecho al crédito fiscal originado en dicha factura en favor del contribuyente.

Así mismo, se observa que el NIT consignado en el Padrón Nacional de Contribuyentes N° 274491011 es coincidente con el establecido en la factura analizada.

Los aspectos anotados, permiten afirmar entonces que la transacción expuesta en la Factura N° 324355 ha sido efectivamente realizada.

A mayor abundamiento, se hace necesario considerar que la factura que fuera observada por la administración tributaria, surge de la prestación de un servicio continuo como es la provisión de energía eléctrica, generando tanto débito como crédito fiscal. En el caso del débito fiscal, el nacimiento del hecho generador se produce en el momento de la emisión de la factura, independientemente de que haya sido pagada o no, no pudiendo condicionarse el pago del debido fiscal a la efectiva cancelación del monto facturado en cumplimiento a la previsión del art. 6-VII de la R.N.D. N° 10/0016/17 (Con modificación puesta por la R.D.N. N° 10/0037/07) que señala:

"VII. Para los servicios de realización continua, energía eléctrica, agua potable, gas domiciliario, telecomunicaciones y servicios financieros, corresponderá la emisión de la factura o nota fiscal a la conclusión del periodo de prestación por el cual se devenga el pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero, en concordancia con lo dispuesto por el inc., b) del art. 4 de la L. N° 843 (texto ordenado vigente)".

"En el caso específico de servicios continuos de energía eléctrica, agua potable y gas domiciliario, y a efecto de la aplicación dispuesta en el párrafo anterior, este tipo de prestaciones se devengan a momento de realizar la verificación del servicio medido en el domicilio del comprador, más un tiempo adicional de 7 días, en concordancia a lo previsto por normas regulatorias".

"En ningún caso procederá el traslado de la obligación de emisión a periodos posteriores, distintos al periodo en que se perfeccionó el hecho generador"

"El tratamiento previamente dispuesto podrá ser ampliado a los mismos servicios que no sean realizados de forma continua, siempre y cuando estén asociados a operaciones continuas prestadas por el sujeto pasivo al mismo comprador"

En el caso que nos ocupa, es el contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar quién pretendió obtener el crédito fiscal que fuera depurado por la entidad demandante con el falso entendimiento que no fue imputado en el mismo periodo de emisión de la Factura N° 324355, entendimiento que fue revocado por la AGIT, que, en estricto apego a la ley revocó tal determinación, concediendo al contribuyente el derecho al crédito fiscal en relación a dicha factura que, -como se tiene dicho-, fue emitida en mayo 2010, pero fue efectivamente cancelada recién en el periodo julio 2010.

VI.- Conclusión.

El análisis y fundamentación precedente, permiten concluir a este Tribunal Supremo de Justicia, que la Factura N° 324355 resulta totalmente válida para determinar a favor del contribuyente el derecho a crédito fiscal por el periodo julio 2010, no siendo evidente que haya incumplido la previsión de los arts. 40 y 44 del Cód. Com. y el núm., 14 del art. 70 de la L. N° 2492, referido a la obligación del contribuyente para respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

Por lo expuesto, se concluye que la entidad demandante no posee razón en su pretensión, debiendo declararse improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1851/13 emitida el 7 de octubre de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura

Juaniquina por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



278

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 17 a 21, planteada por la Aduana Nacional Regional Potosí impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1395/2013 emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 34 a 38 vta., réplica de fs. 62 a 64, dúplica de fs. 102-103 vta.; apersonamiento y contestación de Hugo Pérez Sánchez en su condición de tercero interesado de fs. 124 a 132 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00139-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1986, petición atendida por el IBMETRO remitiendo el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12 en el que se señala que, el indicado certificado no existen y no está registrado en ninguno de sus archivos, no tiene sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el recinto de Frontera Avaroa, ya que en la fecha de emisión el técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto los certificados detallados no tienen validez.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importaciones (DUI) N° 2011/543/C-2471 de 29 de diciembre de 2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (CM-PT-04-00099-12 de 08 de junio de 2012), por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del Cód. Trib. Boliviano (CTB), 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 14 de septiembre de 2009 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, el demandante presumió la existencia de indicios que establecen la comisión de contravención tributaria, según tributos pagados de Bs 54.430.00 equivalentes a 31.687.72 UFV; conforme a lo establecido en el num. 4 del art. 160-b) y el último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado en su importe por el párrafo II del art. 21 de la L. N° 100 de 4 de abril de 2011 que dispuso la modificación de los nums. I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003, y según el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-EFIPR-AI-065/12 de 28 de septiembre de 2012 se tiene como persona sindicada al importador Leandro Ramiro Almanza Sanizo, con NIT 5239099011 C/Cochabamba, con domicilio en Pinami N° 300 de Cochabamba; por lo que con base al Informe AN-UFIPR-I-102/2012 de 27 de septiembre, Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-065/2012 de 28 de septiembre, y la prueba analizada, la administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 037/2012 de 27 de diciembre, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando.

Señaló además que, la AGIT emitió la resolución impugnada argumentando la existencia de contradicciones entre lo afirmado por el sujeto pasivo y lo establecido por la administración aduanera respecto de la prueba principal (Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00139-2012 correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-2471, no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según razón por la cual dicha prueba se encontraría supeditada a un pronunciamiento en la vía penal, es decir para determinar si los hechos generadores acaecieron o no., dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la verdad o no del mencionado certificado medio ambiental.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante, refutando la fundamentación de la AGIT en la resolución impugnada refirió lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 065/2012 que establece la identificación de la persona sindicada, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del Reglamento de la Ley General de Aduanas indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, valor de aduana, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continúo manifestando que, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Señaló que, el único fin del procedimiento penal instaurado es el de determinar y sancionar a quién o quienes se constituyen en autores o partícipes del hecho punible, estableciendo los grados de participación; existiendo en consecuencia una falta de coherencia de la AGIT al pretender que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero; asimismo refieren que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidaría el Certificado CM-PT-04-00139-2012, más al contrario solo sancionaría el hecho punible, situación distinta al proceso de contrabando contravencional que se inició, ya que al contar con la certificación de IBMETRO de que los documentos cuestionados son falsos, los mismos no existirían ya que no fueron emitidos por la Autoridad Competente, contraviniendo lo dispuesto por el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS37/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda a través del memorial presentado el 22 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 34 a 38 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos en la resolución impugnada, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa del demandante.

Refirió que, de una revisión de los antecedentes administrativos advirtió contradicciones entre lo argumentado por el sujeto pasivo y lo establecido por la administración aduanera respecto al certificado medio ambiental, toda vez que Leandro Ramiro Almanza Sanizo asegura su plena validez para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria establecen que el Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00139-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-2471 no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según Informe AN-UFIPR-I 102/2012, motivo por el que dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, razón por la que por mandato del art. 197-b), parág. II de la L. N° 3092, se encontraba imposibilitada de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental, no pudiendo esta instancia ingresar al análisis de fondo de una prueba cuya legalidad se encuentra observada. Cito como línea doctrinal de la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0558/2011.

Finalizó señalando que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/13 de 13 de agosto de 2013 fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, refiriendo además que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2013 de 13 de agosto.

III. Contestación del tercero interesado.

Jeyson Jhoddy Villegas Santander, a través de mandato convencional de fs.121 a 124 vta., se apersonó al presente proceso respondiendo negativamente a la demanda de autos mediante memorial de fs. 124 a 132 vta. Haciendo una relación de los actuados desarrollados en sede administrativa propugnando la resolución impugnada, concluyendo que la administración aduanera que dentro del procedimiento de control diferido regular advirtió indicios de la comisión de la contravención de contrabando situación no prevista como susceptible de procesamiento donde se emitió un acta de intervención contravencional, omitiendo el procedimiento de fiscalización y notificación de la orden respectiva para la comprobación de contravención, previo a la imputación del ilícito a los responsable, situación que evidencia que la administración aduanera incumplió los procedimientos de control diferido, hecho que provocó su total indefensión, toda vez que su mandante desconoció las actuaciones previas a la resolución sancionatoria, no hubo la oportunidad de presentar descargo alguno en relación al ilícito tributario

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-186/2014 de 14 de febrero (sic).

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la AGIT de anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0089/2013 de 6 de mayo con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-ULPR-RS-37/2012 de 27 de diciembre, con el objeto que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0139-2012 a través de autoridad competente en la vía penal, la administración tributaria aduanera dicte un nuevo acta de intervención si corresponde.

Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control previstos en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., al pretender que se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de control diferido regular, se estableció que el certificado de IBMETRO CM-PT-04-0139-2012 presentado como documento de soporte de la DUI C-12471, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos y base de información de IBMETRO conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 1272/2012 y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo está corroborado por el certificado de IBMETRO.

La AGIT a su turno afirmó que se encontraba imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o no del certificado medio ambiental cuestionado por expresa disposición del art. 197-II-b) del C.T.B., debiendo la administración tributaria aduanera acudir a un proceso judicial para determinarla, conforme prevé el último párrafo del art. 217 del C.T.B., esta sería la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria aplicada por dicha instancia jerárquica.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/2012 solicitó a la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL" la remisión de documentos de respaldo en originales, la Agencia Despachante de Aduanas "SAA SRL" remitió la documentación requerida (fs. 15 a 19 anexo 1).

Mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 6 de junio, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad del certificado medio ambiental (fs. 26 del anexo 1).

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/2012 con cargo de recepción de 10 de julio, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que, el certificado cuestionado no existe y no está registrado en sus archivos, que el certificado cuestionado tiene código de recinto aduanero 04 siendo que el código asignado a Avaroa es el 03.

Mediante Informe AN-UFIPR-I-102/2012 de 27 de septiembre, el técnico fiscalizador I dio cuenta del aforo documental realizado, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, estableciendo que, la ADA "SAA SRL" habría presentado un certificado medio ambiental presuntamente falso al encontrarse indicios de contravención tributaria de contrabando, sugiriéndose la anulación de la DUI 2012/543/C-2471, además de presumirse la comisión del delito de falsedad ideológica y uso de instrumentos falsificado "por la presentación del certificado medioambiental presuntamente falso" (fs. 35 a 42 anexo 1).

El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Leandro Ramiro Almanza Sanizo con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-065/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando contravencional de conformidad a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., determinó como tributo aduanero la suma de 12.240.73 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del anexo 1).

Asimismo se tiene que, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Leandro Ramiro Almanza Sanizo con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- 037/2012 de 27 de diciembre que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2012-521-C-2471 de 29 de diciembre de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 72).

Planteado recurso de alzada por el administrado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0089/2013 de 06 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-37/2012 de 27 de diciembre de 2012, dejando sin efecto la sanción de multa del 100% del valor de la mercadería, así como su ejecución tributaria y la captura del vehículo, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2012/521/C2471, conforme los arts. 117-II de la C.P.E., 181-II y 212-I, a) ambos del C.T.B. (fs. 78 a 86. Anexo 2).

La administración aduanera así como el sujeto pasivo plantearon recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-1395/2013 de 13 de agosto por la cual la AGIT anuló la Resolución ARIT-CHQ/RA 0089/13 de 06 de mayo de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-065/2012 de 31 de agosto, ordenando a la administración aduanera, que a partir del pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0139-2012, emita un nueva acta de intervención si corresponde, conforme a lo establecido por el inc. c), parág. I, del art. 212 del C.T.B.

VI. Análisis de las problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática planteada, es necesario referirnos al principio de congruencia que, en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que -dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1409/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular; es más, la autoridad demanda en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de haberse resuelto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

Que el técnico fiscalizador I de la Gerencia Regional Potosí de la AN observó que la DUI 2012/521/C-2471, solicitando a la ADA "SAA SRL" documentación respecto de las observaciones señaladas. Es en este mérito que, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-003/12 de 11 de julio de 2012 -fs. 1 y 2 del anexo 2-, el Jefe de Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó a la ADA "SAA S.R.L.", la entrega inmediata de los documentos de respaldo de la DUI 2012/521/C-2471 por haber sido esta seleccionada para control diferido inmediato.

Recibida la información solicitada, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 de 6 de junio -fs. 26 del anexo 1-, el gerente regional Potosí a.i., de la AN solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad del Certificado Medioambiental CM-PT-04-00139-2011, en respuesta se tiene la nota IBMETRO DML CE 1272/2012 que nos remite al Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 -fs. 27 a 34 del anexo 1-, de los cuales dicha institución concluyó de la revisión de los registros correspondientes a la gestión 2012 no se tiene registro del Certificado CM-PT-04-0139-2011, además que el certificado mencionado no cuenta con características del formato de IBMETRO.

En virtud a estos actuados, se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI 065/2012 de 28 de septiembre -fs. 51 a 59 del anexo 1- emitida contra Leandro ramiro Almanza Sanizo, infringiendo la administración tributaria: "...se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-2471 de 29 de diciembre de 2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-0139-2011) por lo que se establece que no contaba con la certificación medioambiental emitido por IBMETRO...", estableciéndose en consecuencia indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinando como tributo aduanero la suma de 31.687.72 UFV, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Bajo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 037/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Hugo Pérez Sánchez, ordenando entre otras cosas, expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación -fs. 61 a 71 anexo 1.

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00139-2011 que ampara a la DUI 2012/521/C-2471, así lo han establecido el acta de intervención contravencional y la propia resolución sancionatoria, sin embargo, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del C.T.B., que en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, ni mucho menos presumirla, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la administración tributaria, ante la duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió activar la instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que de forma acertada la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental cuestionado, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II-b) del art. 197 del C.T.B., de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0139-2011, teniendo en todo caso el actor las vías legales para ese fin, por lo que en correcta aplicación del derecho determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0089/2013 de 6 de mayo.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 C.T.B., al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1395/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



279

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 14 a 20, planteada por la Aduana Nacional Regional Potosí impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ N° 1409/2013 emitida el 13 de Agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 42 a 45 vta., réplica de fs. 18-19, dúplica de fs. 52 y vta.; apersonamiento y contestación de Hugo Pérez Sánchez en su condición de tercero interesado de fs. 80 a 88 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-008/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00099-2012 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de importación (DUI) 2012/521/C-1986, petición atendida por IBMETRO remitiendo el Informe N° IBMETRO-DML-INF- 192/12 en el que se señala que, el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos, no tiene sello digital de visto bueno del director del área, tiene la firma del técnico de La Paz y sello de IBMETRO Regional Cochabamba, situación que no corresponde porque los certificados medioambientales para el recinto aduanero de Villazón son emitidos por IBMETRO La Paz, refiriendo en concreto que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana "BURGOS" S.R.L., al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importaciones (DUI) N° 2012/521/C-1986 de 08 de junio de 2012 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (CM-PT-04-00099-2012 de 08 de junio de 2012), por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medio Ambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Citando la normativa contenida en los arts. 148 del Cód. Trib., 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 30 y 50 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 14 de septiembre de 2009 emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, el demandante presumió la existencia de indicios que establecen la comisión de contravención tributaria, según tributos pagados de Bs 21.517.00 equivalentes a 12.240.73 UFV's; conforme a lo establecido en el núm. 4 del art. 160, inc. b) y el último párrafo del art. 181 del Cód. Trib., modificado en su importe por el párrafo II del art. 21 de la L. N° 100 de 4 de abril de 2011 que dispuso la modificación de los

numerales I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003, y según el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-EFIPR-A1-003/2012 de 28 de septiembre de 2012 se tiene como persona sindicada al importador Leandro Ramiro Almanza Sanizo, con NIT 5239099011 C/Cochabamba, con domicilio en Pinami N° 300 de la ciudad de Cochabamba; por lo que, con base al Informe AN-UFIPR-1-039/2012, Acta de intervención ANGRPTS-UFIPR-A1-003/2012, ambos de 31 de agosto de 2012 y la prueba analizada, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional ANGRPGR-ULEPR-RS 078/2012 de 27 de diciembre, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando.

Señaló además que, la AGIT emitió la resolución impugnada argumentando la existencia de contradicciones entre lo afirmado por el sujeto pasivo y lo establecido por la administración aduanera respecto de la prueba principal (Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00099-2012 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2012/521/C-1986), pues el primero asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando convencional y, por otro el acta de intervención reconvenional y la resolución sancionatoria establecen que el meritudo certificado no existe ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, razón por la cual dicha prueba se encontraría supeditada a un pronunciamiento en la vía penal, por lo que anula la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0095/2013 de 06 de mayo de 2013 emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, a efectos de que la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante, refutando la fundamentación de la AGIT en la resolución impugnada refirió lo siguiente:

Que, al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art.181 del Cód. Trib., modificado por la cláusula Décimo Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió 1 Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTSUFIPR-AI003/2012 que establece la identificación de la persona sindicada, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del Cód. Trib.; 111 del RLGA, indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, valor de aduana, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el termino faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib.

Continuó manifestando que, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del Cód. Trib. ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del RLGA y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Señaló que, el único fin del procedimiento penal instaurado es el de determinar y sancionar a quien o quienes se constituyen en autores o partícipes del hecho punible, estableciendo los grados de participación; existiendo en consecuencia una falta de coherencia de la AGIT al pretender que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero; asimismo refieren que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidará el Certificado CMPT-04-00099-2012, más al contrario solo sancionará el hecho punible, situación distinta al proceso de contrabando contravencional que se inició, ya que al contar con la certificación de IBMETRO de que los documentos cuestionados son falsos, los mismos no existirán ya que no fueron emitidos por la autoridad competente, contraviniendo lo dispuesto por el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS 78/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda a través del memorial presentado el 09 de junio de 2014, que cursa de fs. 42 a 45 vta., señalando que los argumentos de la demanda no desvirtuaron los fundamentos expuestos en la resolución impugnada, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de la carga argumentativa del demandante.

Refirió que, de una revisión de los antecedentes administrativos advirtió contradicciones entre lo argumentado por el sujeto pasivo y lo establecido por la administración aduanera respecto al certificado medio ambiental, toda vez que Hugo Pérez Sánchez asegura su plena validez para desvirtuar la contravención de contrabando contravencional impuesta, y, el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria establecen que el Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00099-2012 correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-1986 no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según informe AN-UFIPR-I039/2012, motivo por el que dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, razón por la que por mandato del art. 197-b), II de la L. N° 3092, se encontraba imposibilitada de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del Certificado Medio Ambiental, no pudiendo esta instancia ingresar al análisis de fondo de una prueba cuya legalidad se encuentra observada; correspondió en consecuencia a dicha instancia anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-A1-003/2012, con el objeto de que a partir del

pronunciamiento que emita la instancia competente al determinar la veracidad o no del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00118-2011, la administración aduanera emita nueva acta de intervención si corresponde.

Finaliza señalando que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1396/2013 de 13 de agosto de 2013 fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, refiriendo además que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1409/2013 de 13 de agosto.

III. Contestación del tercero interesado.

Hugo Pérez Sánchez, a través de mandato convencional de fs. 77 a 79 vta., se apersonó al presente proceso respondiendo negativamente a la demanda de autos mediante memorial de fs. 80 a 88 vta. afirmando que, la Gerencia Regional Potosí de la AN soslayó el inicio del procedimiento de fiscalización y la notificación de la orden para la comprobación de la contravención y sus resultados, conforme prevé el art. 83-1 del Cód. Trib., inobservando de esta forma el procedimiento de control diferido así como la fiscalización aduanera posterior previstos en el núm. 4 de la R.D. 01-004-09 y R.D. 01-008-11, así como los arts. 48 y 49 del RCTB al emitir de forma directa el acta de intervención notificando la misma en secretaría en aplicación del art. 90 del Cód. Trib., dejando al administrado en indefensión; tampoco la agencia despachante de aduana fue notificada con los resultados del control diferido regular.

La resolución contravencional emitida por el demandante carece de fundamento técnico jurídico legal pues el segundo párrafo del primer considerando simplemente se limitó a transcribir la normativa, desconociendo el sujeto pasivo los cargos imputados y la descripción del procedimiento empleado; asimismo denunció falta de tipicidad pues la inexistencia del certificado de IBMETRO constituye simplemente un requisito para el despacho aduanero que en ningún caso podría devenir en contrabando; refirió que, mientras no exista una resolución definitiva que declare la "nulidad" del certificado emitido por IBMETRO este debe ser considerado como válido la aduana inició un proceso penal por la presunta comisión de los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado pendiente de resolución-, pues su único propósito es medir que la cantidad de gas del vehículo se encuentre dentro del límite, y caso contrario existe la posibilidad de ingresar el vehículo a zona industrial para las reparaciones necesarias conforme prevé el art. 33 del Reglamento de la L. N° 3467, atentando en tal sentido contra el principio de buena fe del estado invocando la S.C. N° 95/2011-R.

Señaló que, la AN vulneró el principio non bis in idem respecto de la identidad de persona, objeto y causa puesto que, el vehículo fue objeto del control rojo para luego obtener su viabilidad de su importación a través del control amarillo, incumpliendo en todo caso lo aduana su labor de realizar el aforo documental, lo cual constituye un incumplimiento a deberes formales, pretendiéndose inclusive imponer una triple sanción al imponer la sanción con un monto económico, el comiso del vehículo y la anulación de la DUI sin considerar el valor de la mercadería según la demanda \$us. 50.406.16, monto cancelado por la nacionalización Bs 72.688.00 y el monto por concepto de nacionalización de Bs 57.479.00, vulnerándose el principio de proporcionalidad previsto en los arts. 23 de la C.P.E., 71 de la L.P.A. y 26 del D.S. N° 27113, así como el principio de verdad material previsto en el art. 200 del Cód. Trib. y 4 de la L.P.A.

Consideró que, existió error en el procedimiento aplicado por la administración aduanera puesto que, del procedimiento de control diferido regular previsto en la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé la circunstancia en que el funcionario actuante advierta indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando -arts. 160-4 y 181 in fine del Cód. Trib.- ante lo cual debió practicarse un procedimiento de fiscalización conforme prevén el art. 38 del D.S. N° 27310 y apartado B.4, numeral 3 del Reglamento del Procedimiento de Control Diferido.

Por lo precedentemente expuesto el administrado considera vulnerados el debido proceso, su derecho a la defensa. El principio de legalidad y seguridad jurídica, invocando los arts. 115-1 y II, 119-II de la C.P.E., 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

III.1. Petitorio

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica AGIT-RJ-1409/2013 de 13 de agosto.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la AGIT de anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0088/2013 de 6 de mayo con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-A1-003/2012 de 31 de agosto, de modo que, una vez se establezca la autenticidad o no del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00099 en la vía penal, la administración tributaria aduanera dicte un nuevo acta de intervención si corresponde.

Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la aduana nacional ejercerá las facultades de control previstos en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga a establecer como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib., al pretender que se determine en una fiscalización

posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de control diferido regular, se estableció que el certificado de IBMETRO CM-PT-04-00099- 2012 presentado como documento de soporte de la DUI 2012/521/C-1986, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos y base de información de IBMETRO conforme se estableció en la nota IBMETRO DMLCE 1452/2012 y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo esta corroborado por el certificado de IBMETRO.

La AGIT a su turno afirmó que se encontraba imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o no del certificado medio ambiental cuestionado por expresa disposición del art.197-11, b) del Cód. Trib., debiendo la administración tributaria aduanera acudir a un proceso judicial para determinarla, conforme prevé el último párrafo del art. 217 del Cód. Trib., esta sería la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria aplicada por dicha instancia jerárquica.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que, mediante la Diligencia AN-UFIPR-C-022/2012 de 8 de junio de 2012 -fs. 38 y 39 del Anexo 2-, el Técnico Fiscalizador I de la Gerencia Regional Potosí de la AN observó que la DUI 2012/521/C-1986 no cuenta con la Resolución Aduana de Destino que autorice el ingreso por sus propios medios del vehículo, tampoco se hubiera encontrado adjunta la garantía exigida por la R.D. N° 01-005-08 de 19 de febrero de 2008 que aprueba al Procedimiento para la Gestión de Manifiestos y el Procedimiento para el Régimen de Tránsito Aduanero GNN-T02 en su numeral 8 y sub numeral 8.2, solicitando a la ADA "Burgos" SRL la remisión de documentación extrañada.

2. Que, el 11 de julio de 2012, la Administración Aduanera mediante nota AN-GRPGRUFIPR-C-003/2012 solicitó a la Agencia Despachante de Aduana "Burgos" S.R.L. la remisión de documentos de respaldo en originales referidos a la DUI 2012/521/C-1986 (fs. 1 y 2 del Anexo 2). Mediante nota con cargo de recepción de 12 de julio de 2012 la Agencia Despachante de Aduanas "Burgos" S.R.L. remitió la documentación requerida (fs. 9 a 31 Anexo 2).

3. Mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-008/2012 de 3 de julio, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad del Certificado Médico Ambiental CM-PT-04-00099-2012(fs. 32 del Anexo 2).

4. En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01452/2012 con cargo de recepción de 25 de julio, remitió el informe IBMETRO-DML-INF-192/12 de 24 de julio de 2012, el cual indica que, el certificado cuestionado no existe y no está registrado en sus archivos, que el certificado cuestionado tiene código de recinto aduanero 04 siendo que el código asignado a Villazón es el 02, el certificado no tiene sello digital de visto bueno del director de área que es característico de los certificados emitidos en la gestión 2012, el certificado lleva firma y sello del técnico de IBMETRO Cochabamba, cuando las certificaciones para Villazón son emitidas por IBMETRO La Paz.

5. Mediante la diligencia AN-UFIPR-C 022/2012, la Administración Aduanera solicitó a la ADA "Burgos" explicación pormenorizada y documentada de las observaciones efectuadas respecto de la documentación de soporte de la DUI 2012/521/C-1986 (fs. 38-39 Anexo 2), ameritando la respuesta por la referida ADA a través de nota presentada el 08 de agosto de 2012 (fs. 43 Anexo 2).

6. Mediante informe AN-UHPR-1-039/2012 de 31 de agosto, el Técnico Fiscalizados I dio cuenta del aforo documental realizado, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, estableciendo que, la ADA "Burgos" S.R.L. habrá presentado un Certificado Medio Ambiental presuntamente falso al encontrarse indicios de contravención tributaria de contrabando, sugiriéndose la anulación de la DUI 2012/521/C-1986, además de presumirse la comisión del delito de contrabando contravencional de falsedad ideológica y uso de instrumentos falsificados "por la presentación del certificado medio ambiental presuntamente falso" (fs. 47 a 57 Anexo 2).

7. El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en Secretaría a Hugo Pérez Sánchez con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFTPR-AI-003/2012 de 31 de agosto de 2012, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión del ilícito de contrabando contravencional de conformidad a lo establecido en el art. 181-b) del Cód. Trib., determinó como tributo aduanero la suma de 12.240.73 UFV's y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 70 a 78 del Anexo 2).

8. Asimismo se tiene que, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Hugo Pérez Sánchez con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-078/2012 de 27 de diciembre que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercadería decomisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI 2012-521-C-1986 de 8 de junio de 2012. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 86 a 91 Anexo 2).

9. Planteado recurso de alzada por el administrado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA0088/2013 de 06 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-78/2012 de 27 de diciembre de 2012, dejando sin efecto la sanción de multa del 100% del valor de la mercadería, así como su ejecución tributaria y la captura del vehículo, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2012/521/C 1986, conforme los arts. 117-II de la C.P.E., 181-II y 212-I, a) ambos del Cód. Trib. (fs. 68 a 75 vta. Anexo 1).

10. La administración aduanera así como el sujeto pasivo plantearon recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-1409/2013 de 13 de agosto por la cual la AGIT anuló la Resolución ARIT-CHQ/RA 0088/2013 de 06 de mayo de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-A1-003/2012 de 31 de agosto, ordenando a la administración aduanera, que a partir del pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00099-2012, emita una nueva Acta de Intervención si corresponde, conforme a lo establecido por el inc. c), parág. I, del art. 212 del Cód. Trib.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática planteada, es necesario referimos al principio de congruencia que, en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien, como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirían una barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código Tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que –dice pretende se determine en una Fiscalización Posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1409/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de Fiscalización Posterior o Control Diferido Regular; es más, la autoridad demandada en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de haberse resuelto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N°3092.

VI.2. Respecto a lo determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (Acta de intervención contravencional) con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional sí corresponde.

Que conforme a los antecedentes, se establece que mediante Diligencia AN-UFIPR-C-022/2012 de 8 de junio de 2012 -fs. 38-39 del Anexo 2- el Técnico Fiscalizador I de la Gerencia Regional Potosí de la AN observó que la DUI 2012/521/C-1986 no cuenta con la Resolución Aduana de Destino que autorice el ingreso por sus propios medios del vehículo, tampoco se encuentra adjunta la garantía exigida por la R.D. N° 01-005-08 de 19 de febrero de 2008 que aprueba al Procedimiento para la Gestión de Manifiestos y el Procedimiento para el Régimen de Tránsito Aduanero GNNT02 en su numeral 8 y subnumeral 8.2, solicitando a la ADA "Burgos" SRL documentación respecto de las observaciones señaladas. Es en este merito que, mediante nota AN-GRPGRUFIPR-C-003/2012 de 11 de julio de 2012 -fs. 1-2 del Anexo 2-, el Jefe de Unidad de Fiscalización a.i. de la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó a la ADA "Burgos" S.R.L. la entrega inmediata de los documentos de respaldo de la DUI 2012/521/C-1986 por haber sido esta seleccionada para control diferido inmediato.

Recibida la información solicitada, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-008/2012 de 13 de julio -fs. 32 del Anexo 2-, el Gerente Regional Potosí a.i. de la AN solicitó a IBMETRO certificación de autenticidad del Certificado Medioambiental CM-PT-04-00099-2012, en respuesta se tiene la nota IBMETRO DML CE 1452/2012 que nos remite al informe IBMETRO-DML-INF-192/12 -fs. 35 a 37 del Anexo 2-, de los cuales dicha institución concluyó de la revisión de los registros correspondientes a la gestión 2012 no se tiene registro del Certificado CM-PT-04-00099-2012, además que el certificado mencionado no cuenta con características del formato de IBMETRO.

En virtud a estos actuados, se tiene el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS- UFIPRAI003/2012 de 31 de agosto -fs. 70 a 77 del Anexo 2- emitida contra Hugo Pérez Sánchez, infringiendo la administración tributaria: "...se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana BURGOS S.R.L. al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de importación DUI 2012/521/C-1986 de 08/05/2012 presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-00099-2012) por lo que se establece que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO...", estableciéndose en consecuencia indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinando como tributo aduanero la suma de 12.240.73 UFV's, otorgándole un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

Bajo el mismo entendimiento, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional ANGRPGR-ULEPR-RS 078/2012 de 27 de diciembre, declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Hugo Pérez Sánchez, ordenando entre otras cosas, expresamente la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente, por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación -fs.86 a 90 Anexo 2-.

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00099-2012 que ampara a la DUI 2012/521/C-1986, así lo han establecido el Acta de Intervención Contravencional y la propia resolución sancionatoria, sin embargo, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandate del art. 217 del Cód. Trib. que en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, ni mucho menos presumirla si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso ante una situación como la presente la administración tributaria, ante la duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió activar la instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que, de forma acertada la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de lo cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del certificado medio ambiental cuestionado, hecho que como bien lo reconoce la Administración Aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del Cód. Trib. De pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00099-2012, teniendo en todo caso el actor las vías legales para ese fin, por lo que en correcta aplicación del derecho determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0088/2013 de 6 de mayo.

VI. 3. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-11 de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta el acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 14 a 20, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1409/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



280

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional (AN) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1384/2013 de 13 de Agosto, emitida por la Autoridad General de impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 34 a 38, replica de fs. 64 a 66 vta., duplico de fs. 70-71; apersonamiento y contestación de Primitiva Terceros Medina en su condición de tercero interesado de fs. 101 a 110 vta., los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló que, mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) establezca la autenticidad del Certificado Medio Ambiental para vehículos motorizados CM-PT-04-0023-2011 de 6 de abril, correspondiente al vehículo marca Volvo, tipo F-12, clase camión hormigonero, con Documento Único de importación (DUI) 2011/543/C-1057, por lo que. Dicho instituto mediante informe IBMETRO-DML-INF-240/12, remitido a la administración aduanera mediante nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio afirmó que. el certificado cuestionado -y otros- no existe y tampoco se encuentra registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO de La Paz o Cochabamba, por lo cual no tiene validez por no haber sido realizado bajo sus procedimientos. En tal razón el denunciante concluyó que, la Agencia Despachante de Aduana "SAA" S.R.L. al momento del despacho aduanero de la referida DUI presentó un certificado medio ambiental no valido y presuntamente falso, consiguientemente no emitido por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos del vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Es por ello que, citando los arts.148, 160.4, 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, 84,85 y 88 de la L.G.A. ,111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), 3 y 5 del DS.28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, el demandante señaló que se presume la existencia de un ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del Cód. Trib., según tributes pagados de Bs.57.479, 00 equivalentes a 35.379.75 UFV's, es decir contrabando contravencional. a partir de ello se produjeron los siguientes actuados: El 28 de septiembre de 2012, la AN emitió el Acta de intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-006/2012, identificando como persona sindicada del hecho al importador Primitiva Terceros Medina, con C.I. 854722, con domicilio en Calle Riberalta 1772, San Carlos Cochabamba. El 27 de diciembre de 2012 se dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional ANGRPGR-ULEPR-RS-34/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando contra la sindicada.

Señaló respecto de la resolución impugnada que la AGIT, anuló la resolución de alza con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, el acta contravencional, bajo el argumento de que la administración aduanera dicte un nuevo acta contravencional si corresponde a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente -vía penal- para determinar la veracidad o no del certificado medio ambiental.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refutando los argumentos de la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1384/2013, el demandante refirió:

Que al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib., modificado por la cláusula Décimo Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se emitió el Acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-A1-006/2012 referida a la UT 2011/543/C-1057, en la que se puede establecer entre otras cosas la identificación de la persona sindicada, los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional descripción de la mercadería objeto de contrabando y demos dates que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Refirió que la AGIT no interpretó de manera correcta lo establecido por el art. 48 del D.S. N° 27310, conforme al art. 8 del Cód. Trib., pues dicha norma faculta a la AN a realizar una fiscalización posterior, mas no es obligatoria o un requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo cual considera que el procedimiento seguido por la administración tributaria aduanera es válido: sin embargo, la decisión de la AGIT de anular obrados hasta el Acta Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-A1-006/2012 con el objeto de que la instancia competente determine la veracidad o no del Certificado Médico Ambiental resulta incorrecto pues dentro del procedimiento de control diferido regular IBMETRO estableció que, dicha certificación presenta observaciones al contar con código 04 cuando a la ADA Avaroa le corresponde el código 03, el técnico que la firma no se encontraba en funciones, no detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del recinto de frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, afirmando por último que, dicha certificación no existe;

respecto de la afirmación de la AGIT de la necesidad de un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, tampoco será correcto pues IBMETRO ya la habrá determinado.

Continúa manifestando que, el procedimiento del control diferido regular aplicado -por la administración aduanera- es válido al haberse determinado en el mismo que la DUI cuestionada no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del Cód. Trib. ya que estaba transportando un vehículo infringiendo los requisitos exigidos por los arts. 111-k) y 119 del RLGA, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010.

Agregó que, en el presente caso la AN aplicó un control diferido regular por el que en virtud al informe AN-UFIPR 1-043/2012 de 27 de septiembre de 2012 y Acta de intervención AN-GRPTSUF1PR-A1-006/2012 de 28 de septiembre emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-34/2012 de 27 de diciembre declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando contra primitiva terceros media conforme establece el art. 181-b) del Cód. Trib.; sin embargo, la resolución de la AGIT se fundamenta en lo establecido por el art. 48 del D.S. N° 27310 referida a las facultades de control de la Aduana Nacional -control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación y control diferido, y especialmente la facultad de verificación de calidad, valor en Aduana, origen u otros que no puedan ser evidenciados durante las fases anteriores, mismas que podrán ser objeto de fiscalización posterior Precepto que según el demandante faculta a la aduana a realizar la fiscalización posterior mas no así la obliga a hacerla para validar sus conclusiones del control posterior, es por ello que la AGIT no interpretó la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib., por lo que, el procedimiento observado en virtud al control diferido regular es válido, al haberse determinado en el mismo que lo DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, adecuando de esta forma su conducta el sujeto pasivo a lo prescrito por el art. 181-b) del Cód. Trib. ya que se encontraba transportando un vehículo infringiendo lo dispuesto por el art. 111-k) y 119 del RLGA, modificada por la disposición adicional Tercero del D.S. N° 572.

Con relación al proceso penal instaurado por la presunta falsedad en el certificado cuestionado, señaló que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la comisión de los hechos denunciados y no a establecer la validez o no del certificado CM-PT-04-0023-2011.

I.2. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa interpuesta revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1384/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS-34/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda de autos a troves del memorial presentado el 14 de agosto de 2014 cursante en obrados de fs. 34 a 38, afirmando que la resolución impugnada se encuentra claramente respaldada en sus fundamentos jurídicos, y que los argumentos de la demanda se basarán en los del recurso jerárquico ventilado en sede administrativa.

Refirió la existencia de contradicción entre lo afirmado por el sujeto pasivo y lo argumentado por la administración aduanera respecto de la prueba principal -Certificado medio ambiental para vehículos motorizados CM-PT-04-0023-2011 de 6 de abril- puesto que el primero asegura su validez para desvirtuar el contrabando contravencional y la resolución sancionatoria establece su inexistencia en los registros de IBMETRO, motivo por el cual dicha prueba se encontrara supeditada al pronunciamiento emergente de la vía penal; este aspecto, a criterio de la AGIT, ocasionara que dicha instancia jerárquica se encuentre imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o falsedad del meritudo certificado medio ambiental, conforme prevé el art. 197-11-b) del Cód. Trib., pudiendo en todo caso la administración aduanera incoar un proceso judicial previo que en el caso según refiere la propia aduana ya habrá sido iniciado, conforme prevé el art. 217 de la misma norma en su último párrafo. Este criterio, según el demandado constituye línea doctrinal de la AGIT en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2 invocando las Resoluciones AGIT-RJ/0558/2011, AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1389/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013, AGIT-RJ/1393/2013; asimismo, invocó la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto referida a la garantía del debido proceso en su componente de acceso a la justicia.

Finalizó señalando que, la demanda contencioso administrativa interpuesta carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado al actor con la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

La entidad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Contestación del tercero interesado.

Primitiva Terceros Medina, a través de mandato convencional de fs. 98 a 100 vta., se apersonó al presente proceso respondiendo negativamente a la demanda de autos mediante memorial de fs. 101 a 110 vta., afirmando que, la Gerencia Regional Potosí de la AN soslayó el inicio del procedimiento de fiscalización y la notificación de la orden para la comprobación de la contravención y sus resultados, conforme prevé el art. 83-1 del Cód. Trib., inobservando de esta forma el procedimiento de control diferido así como la fiscalización aduanera posterior previstos en el núm. 4 de la R.D. N° 01-004-09 y RI) 01-008-11, así como los arts. 48 y 49 del RCTB al emitir de forma directa el acta de intervención notificando la misma en secretaría en aplicación del art. 90 del Cód. Trib., dejando al administrado en indefensión; tampoco la Agencia Aduanera "SAA" fue notificada con los resultados del control diferido regular.

La Resolución Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-034/2013 carece de fundamento técnico jurídico legal pues el segundo párrafo del primer considerando simplemente se limitó a transcribir la normativa, desconociendo el sujeto pasivo los cargos imputados y la descripción del procedimiento empleado; asimismo denunció falta de tipicidad pues la inexistencia del certificado de IBMETRO constituye simplemente un

requisito para el despacho aduanero que en ningún caso podrá devenir en contrabando; refirió que, mientras no exista una resolución definitiva como válido la aduana inició un proceso penal por la presunta comisión de los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado pendiente de resolución pues su único propósito es medir que la cantidad de gas del vehículo se encuentre dentro del límite, y caso contrario existe la posibilidad de ingresar el vehículo a zona industrial para las reparaciones necesarias conforme prevé el art. 33 del Reglamento de la L. N° 3467, atentando en tal sentido contra el principio de buena fe del estado invocando la S.C. N° 95/2011-R.

Señaló que, la AN vulneró el principio non bis in idem respecto de la identidad de persona, objeto y causa puesto que, el vehículo fue objeto del control rojo para luego obtener su viabilidad de su importación a través del control amarillo, incumpliendo en todo caso la aduana su labor de realizar el aforo documental, lo cual constituye un incumplimiento a deberes formales, pretendiéndose inclusive imponer una triple sanción al imponer la sanción con un monto económico, el comiso del vehículo y la anulación de la DUI sin considerar el valor de la mercadería según la demanda Bs 277.813.00 y el monto por concepto de nacionalización de Bs 57.479.00, vulnerándose el principio de proporcionalidad previsto en los arts. 23 de la C.P.E., 71 de la L.P.A. y 26 del D.S. N° 27113, así como el principio de verdad material previsto en el art. 200 del Cód. Trib. y 4 de la L.P.A.

Consideró que, existió error en el procedimiento aplicado por la administración aduanera puesto que del Procedimiento de Control Diferido Regular previsto en la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 no prevé la circunstancia en que el funcionario actuante advierta indicios de la comisión de contravención aduanera de contrabando arts. 160-4 y 181 in fine del Cód. Trib. ante lo cual debió practicarse un procedimiento de fiscalización conforme prevén el art. 38 del D.S. N° 27310 y apartado B.4, numeral 3 del Reglamento del Procedimiento de Control Diferido.

Por lo precedentemente expuesto. El administrado considera vulnerados el debido proceso, su derecho a la defensa el principio de legalidad y seguridad jurídica. Invocando los arts. 115-1 y II, 119-11 de la C.P.E., 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-1384/2013.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la AGIT de anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA0084/2013 de 6 de mayo de 2013 con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-A1-006/2012 de 28 de septiembre, de modo que, una vez se establezca la autenticidad o no del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0023 en la vía penal, lo administración tributario aduanero dicte un nuevo acta de intervención si corresponde. Al efecto sería que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la aduana nacional ejerce las facultades de control previstos en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no hayo podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, mas no lo obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art.8 del Cód. Trib., al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el control diferido regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de control diferido regular, se estableció que el certificado de IBMETRO CM-PT-04-0023-2011 presentado como documento de soporte de la DUI 2011/543/C-1057, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO La Paz o Cochabamba conforme se estableció en la nota IBMETRO DML-CE-01272/2012 y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo esta corroborado por el certificado de IBMETRO.

La AGIT a su turno afirmó que se encuentra imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o no del certificado medio ambiental cuestionado por expresa disposición del art. 197-11-b) del Cód. Trib., debiendo lo administración tributaria aduanero acudir a un proceso judicial para determinarla, conforme prevé el último párrafo del art. 217 del Cód. Trib., esta sería la línea doctrinal contenida en el sistema de doctrina tributario aplicado por dicha instancia jerárquica.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Primitiva Terceros Medina con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS34/2012 de 27 de diciembre, que en virtud al Acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 006/2012 de 28 de septiembre y el informe AN- UFIPR-1 N° 043/2012 de 30 de septiembre declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra presumiendo la comisión del delito de falsificación del certificado CM-PT-04-0023-2011, disponiendo entre otras cosas lo anulación de la DUI 2011-543-C-I 057 de 4 de junio de 2011 y la remisión de antecedente al ministerio público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta falsificación de documentación (fs. 3 a 8 Anexo 1).

2. Planteado recurso de alzada por Primitiva Terceros Medina, la Autoridad Regional de impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARITCHQ/RA0084/2013 de 06 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 34/2012 dejando sin efecto la sanción de multa del 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 277.813.00, así como su comiso (fs. 74 a 80 Anexo 1).

3. Planteado el recurso jerárquico por Primitiva Terceros Medina y la Gerencia Regional Potosí de la AN, el mismo fue resuelto a troves de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1384/2013 de 13 de agosto, por la que la AGIT no solamente anuló la resolución de alzada, sino también anuló obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-A1-006/2012 de 28 de septiembre, disponiendo que una vez la instancia competente determine la veracidad o no del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-0023-2011 la Administración Aduanera dicte una nueva acta de intervención si corresponde, disposición asumida en virtud a que la AGIT se encontrará imposibilitada de pronunciarse al respecto por mandato expreso del art. 197-11-b) del Cód. Trib.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática planteada, es necesario referirnos al principio de congruencia que en el proceso civil es considerado como un principio normativa que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también respecto a la actuación del juez con relación al principio de la administración de justicia de proveer de seguridad jurídica, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien como ha sostenido este tribunal el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en el caso de los procesos contenciosos administrativos, pues constituirán un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

VI.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código Tributario - Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativo, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habrá incurrido la AGIT, por la que –dice- pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1384/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular; es más, la autoridad demandada en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de haberse resuelto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

VI.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (Acta de intervención contravencional,) con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

De un análisis de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN- GRPTSUFIPR-AI 006/2012 -fs. 4 a 8-, la misma tiene como antecedente el Acta de intervención ANGRPTS-UFIPR-AI N° 006/2012 de 28 de septiembre y el informe AN-UFIPR-1 N° 043/2012 de 30 de septiembre, actuados que además de establecer la existencia de contrabando contravencional contra primitiva terceros medina presumieron la comisión del delito de falsificación del Certificado CM-PT-04-0023-2011 correspondiente a la DUI 2011-543-C-1057 en virtud a la certificación de IBMETRO respecto a la inexistencia de registro de dicho certificado; con esos antecedentes y en esa misma lógica, la referida resolución sancionatoria declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Primitiva Terceros Medina disponiendo la remisión de antecedentes al ministerio público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 4 a 8 Anexo 1).

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-0023-2012 que ampara a la DUI 2011/543/C-1057, así estableció la resolución sancionatoria en base al acta de intervención contravencional, sin embargo, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del Cód. Trib. que en su parágrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, ni mucho menos presumirla, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso ante una situación como la presente lo administración tributaria, ante la duda sobre lo veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió activar lo instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que, de forma acertada la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual será responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o falsedad del certificado medio ambiental cuestionado, hecho que como bien lo reconoce la

administración aduanera compete al ministerio público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del Cód. Trib. de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental CM-PT- 04-0023-2011, teniendo en todo caso el actor las vías legales para ese fin, por lo que en correcta aplicación del derecho determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0084/2013 de 6 de mayo.

VI.3. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-11 de la L. N° 2492 CTB, al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO. Debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la R.D. N° 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso. Que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la Administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 23., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1384/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



281

PIL ANDINA S.A. c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito:

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 169 a 185, interpuesta por Roberto Arturo Corrales Dorado en calidad de Gerente General de PIL ANDINA S.A. contra el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural; la contestación de fs. 479 a 498, el memorial del tercero interesado que cursa de fs. 432 a 440; la réplica de fs. 503 a 508; dúplica de fs. 537 a 549 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que en el caso de autos no fue agotada la vía administrativa con la emisión de la resolución correspondiente, sino que más bien se operó el silencio administrativo negativo, al ser evidente que la autoridad jerárquica no emitió la misma en el plazo de 90 días, por lo que al haberse agotado la vía administrativa conforme al art. 69 de la Ley de Procedimiento Administrativo, interpone la demanda contencioso

administrativa con relación a las Resoluciones Administrativas RA/AEMP/DJ020/2013 de 11 de enero y RA/AEMP/DJ 020/2013 de 13 de marzo.

Asimismo puntualiza los siguientes aspectos:

1.- Diligencias preliminares y procedimiento sancionador. Señala que el 7 de junio de 2012 la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP) inició diligencias preliminares en contra de la Empresa PIL ANDINA S.A., con la finalidad de investigar y determinar la posible existencia de prácticas anticompetitivas, otorgándole el plazo de 10 días para presentar información.

Que el 8 de julio de 2011 PIL ANDINA S.A. presentó toda la información en medio magnético y copias físicas, reiterando la calificación de confidencialidad y solicitando la devolución de la misma al culminar las diligencias preliminares y la AEMP mediante Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/ 120/2011 de 8 de diciembre de 2011, calificó como confidencial y no confidencial la documentación antes mencionada.

Que el Informe Técnico AEMP/DTDCDN/EGS 0138/2012 de 26 de septiembre, emitido por la Dirección de Defensa de la Competencia y Desarrollo Normativo de AEMP, estableció que en base a lo expuesto por PM ANDINA S.A., se concluye que los precios promedio de venta de leche en polvo para la exportación, son similares a los generados en base a la información proporcionada por la Aduana Nacional en la página web del SISPA y se ratifican los indicios señalados en el Informe Técnico AEMP/DTDCDN/EGS 113/2012, por lo que se recomendó remitir el informe al analista jurídico para la valoración legal en lo concerniente al procedimiento.

Señala que por su parte, el Informe Técnico AEMP/DTDCDN/MMM 139/2012 de 27 de septiembre, concluye que PIL ANDINA S.A. tiene poder de mercado en la producción y distribución de lecha ultra pasteurizada y leche en polvo y que habría abusado de ese poder de mercado dentro del territorio por el cobro de precios diferenciados por el mismo producto, por lo que recomendó formular cargos en contra de la mencionada empresa.

2.- Resolución sancionatoria.

Manifiesta que la AEMP emitió la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN N° 003/2013 de 11 de enero de 2013, mediante la cual dispuso declarar probada la comisión de la conducta anticompetitiva relativa, descrita en el art. 11-10 del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008, en contra de la Empresa PIL ANDINA S.A., por el establecimiento de distintos precios de venta de leche en polvo y leche UHT para diferentes compradores, sancionándola con la multa de 9.149.110.58 UFV's, pagaderos en el plazo de 10 días hábiles administrativos.

Asimismo, dispuso el cese inmediato de prácticas anticompetitivas y la adecuación de sus planes, estrategias y políticas de precios de venta para diferentes compradores y/o vendedores situados en igualdad de condiciones.

3.- Recurso de revocatoria y Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 020/2013 de 13 de marzo.

Señala que en el recurso de revocatoria se reclamaron los siguientes aspectos:

- La deliberada confusión entre consumidor final y consumidor intermedio.
- La demostración de que PIL ANDINA S.A. solo exporta sus excedentes.
- La omisión por parte de la AEMP de las condiciones exigidas tanto por del D.S. N° 29519 como por el Reglamento de Regulación de la Competencia, imprescindibles para determinar conductas anticompetitivas.
- Que no se tomó en cuenta la Resolución N° 608 de la CAN.
- La prescripción de la presunta contravención.

Que mediante Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 020/2013 de 13 de marzo, se resolvió el recurso de revocatoria dentro del plazo previsto por ley, confirmando la resolución impugnada.

4.- Recurso jerárquico y silencio administrativo.

Señala que interpuso recurso jerárquico en 17 de abril de 2013, con similares argumentos a los esgrimidos en el recurso de alzada, el mismo que sin embargo habría sido expedido fuera del plazo de 90 días que refiere el art. 67 de la L.P.A., por lo que, se habría operado el silencio administrativo negativo.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.- Principio de legalidad y fuentes del derecho administrativo.

Refiere que el principio de legalidad es uno de los principios fundamentales del derecho administrativo y se sustenta en el hecho de que las autoridades rigen su accionar a la norma legal correspondiente, sin embargo, las autoridades de AEMP creen que la doctrina sustituye a la ley cuando basan su razonamiento en opiniones de distintos autores y legislación extranjera, particularmente norteamericana, extremo que es aceptado por las mencionadas autoridades cuando señala textualmente: "Cabe aclarar que no existe prohibición alguna a utilizar doctrina de una fuente extranjera"; sin tomar en cuenta que la teoría económica no cambia por tener una fuente extranjera.

Indica que las autoridades de AEMP, contrariando la Constitución Política del Estado, desconocieron la existencia y aplicación de la Decisión 608 en la etapa sancionatoria, por no considerarla parte de la legislación nacional y en la resolución sancionatoria dejan de lado su aplicación pero la citan y se fundan en ella para explicar el concepto de compradores en igualdad de condiciones; añadiéndose el hecho de que Bolivia y Perú son miembros de la CAN y son países distintos, y es precisamente a Perú que se realizó la exportación de productos lácteos, país que no aparece nombrado en el razonamiento de la AEMP aunque abunda el concepto de exportaciones de productos a precios inferiores que los del mercado interno.

2.- Confusión entre Consumidor Final y Consumidor Intermedio.

Refiere que uno de los errores conceptuales de la AEMP está en el hecho de haber confundido las categorías de consumidor final y consumidor intermedio, distinción que se encuentra establecida en el D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008 y señala que por consumidor o usuario se entenderá a la persona natural o jurídica que adquiera, utilice o disfrute productos y servicios de ilícito comercio, como destinatario final de los mismos, en consecuencia, no son consumidores quienes sin constituirse en destinatarios finales, adquieran, almacenen, utilicen o consuman productos y servicios con el fin de integrarlos en procesos productivos.

Que en la Resolución RA/AEMP/DJ N° 020/2013 señala no haber confundido estos conceptos, sino que más bien quiso decir que PIL ANDINA S.A. discriminó precios a agentes económicos que se encuentran en igualdad de condiciones, y considera que ese fundamento demuestra que la decisión de la AEMP no tiene base legal.

3.- Exportaciones.

Indica que la finalidad principal de PIL ANDINA S.A. es el abastecimiento del mercado interno y los excedentes se destinan a la exportación, por lo que considera necesario precisar que no se pueden comparar los precios del mercado interno y de exportación, porque son productos diferentes, además de que el destino de los excedentes al mercado internacional, es plenamente compatible con las directrices gubernamentales, puesto que el plan nacional de desarrollo aprobado mediante D.S. N° 29272 de 12 de septiembre y vigente de 2007 a 2011 señala que "se dará prioridad a la producción diversificada de alimentos para el autoconsumo y mercado nacional esto implica que la política de seguridad alimentaria con soberanía privilegiará la producción nacional en términos de cantidad y calidad para el mercado interno, destinará los excedentes al mercado internacional..."; sumándose el hecho de que esa leche tiene un tiempo de vida residual menor a la comercializada en el mercado interno y, adicionalmente, el envasado también es distinto.

Que la percepción de la AEMP en sentido de que PIL ANDINA S.A. estaría cobrando costos muy altos, podría deberse a dos razones fundamentales: la primera sería que la empresa estaría lucrando muy por encima del total de sus costos de producción o porque el precio de los principales insumos de producción es alto, pero estos aspectos quedan desvirtuados por el hecho de que en Bolivia la leche ultra pasteurizada es el más bajo del continente.

Indica que son dos los momentos importantes en el análisis de la competencia y las características fundamentales del sector: de 1996 a 2011 el precio de la leche se fijó en reuniones conjuntas entre productores y empresa y desde enero de 2011 con la mediación del Ministerio de Producción y Economía Plural se firmó un acta con la intervención de empresa, productores y gobierno, fijando un incremento de precios para la leche cruda, estableciendo un tope para varios productos industriales y se promueve la creación de un marco legal que establezca mecanismos para modificaciones futuras tanto para el precio de la leche cruda como para los principales productos industrializados, con lo cual el sector pasa a ser regulado por el gobierno sin que exista la posibilidad de una competencia que equilibre las condiciones de mercado.

Que la AEMP tampoco tomó en cuenta el ámbito impositivo, ya que los productos de exportación están exonerados del pago de impuestos, solo por ese hecho los productos exportados tienen un costo menor a los productos comercializados en el mercado interno.

4.- Condiciones para calificar una conducta como anticompetitiva.

Señala que en el contexto de una práctica competitiva, dos tipos de eficiencias son importantes: las productivas y las asignativas. La eficacia productiva consiste en que todos los productos son elaborados con el menor costo posible, es decir, con la menor erogación de recursos, lo cual implica que cierta producción será considerada eficiente cuando no se pueda reorganizar insumos/recursos de manera en que se incremente la disponibilidad de un producto sin también reducir la disponibilidad de por lo menos otro producto.

Indica que es necesario describir los tipos de eficiencias para comprender los objetivos que prácticas supuestamente anticompetitivas pueden buscar, generando mayor bienestar y en ese sentido refiere que la eficiencia asignativa se presenta cuando no es posible reorganizar o producir de manera tal que alguien esté mejor sin que otro salga perdiendo; bajo las condiciones de eficiencia asignativa, la satisfacción o utilidad de una persona puede ser incrementada únicamente mediante la reducción de la utilidad de otra persona; es decir que un mercado competitivo es eficiente en la medida en que los costos y beneficios sociales, coincidan. La eficacia asignativa es procurada cuando mediante una práctica o concentración, puede maximizarse el bienestar total.

Que si bien PIL ANDINA S.A., demostró de manera sucesiva que no incurrió en prácticas anticompetitivas, es necesario señalar que estas no representan pérdida de bienestar, sino que más bien, la suspensión de las supuestas prácticas tal cual lo solicita la AEMP, importaría tal situación; por otro lado manifiesta que el bien es atribuido a quien más lo valora; consiguientemente, la eficiencia asignativa es procurada cuando mediante práctica o concentración puede maximizarse el bienestar total.

Que tomando en cuenta que en el país se produce más de lo que se consume, y que el problema de consumo no es un problema de precio, la única posibilidad para cumplir con la eliminación de la supuesta práctica de discriminar precios entre consumidores locales y extranjeros, sería dejar de exportar, lo cual derivaría en una ineficiencia asignativa, ya que no se podría recolectar toda la leche producida en el país para procesarla y los productores serían los perdedores.

5.- Poder de Mercado.

Manifiesta que en cuanto al poder del mercado relevante, PIL ANDINA S.A. señaló oportunamente que la cuota en el mercado interno se debe al cumplimiento de obligaciones legales para el cumplimiento del subsidio de natalidad, establecido en normas de seguridad social; asimismo indica que la fijación de precios hasta febrero de 2011 nunca fue unilateral ya que se definió conjuntamente con los productores de leche el precio de los productos que elabora PIL ANDINA S.A., y en febrero de 2011 interviene el Gobierno a través del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural y de Insumos Bolivia y luego de la Promulgación de la L. N° 204, en diciembre de 2011, el mercado de la leche pasa a ser un mercado enteramente regulado.

6. De las exportaciones.

Que según el Arancel Aduanero de Importaciones de Bolivia, aprobado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, para productos lácteos se estableció una desgravación preferencial arancelaria del 100% a las operaciones de comercio exterior entre países, es decir, los lácteos comercializados entre países del mismo bloque o entre bloques, no poseen arancel alguno, por lo que cuestiona a que barreras de entrada se hace referencia, y señala que en síntesis la AEMP no probó que PIL ANDINA S.A. tenga un poder de mercado relevante, requisito imprescindible para calificar una presunta conducta anticompetitiva relativa, como sujeta a sanción.

Que si bien se puede tener en el mercado interno una cuota de participación elevada, esta se debe al cumplimiento de obligaciones legales y convencionales establecidas en las diversas normas de seguridad social de periodos anteriores y en los estatutos por adhesión que firmó PIL ANDINA S.A. en el momento de su constitución, oportunidad en la que se obliga a la empresa a producir toda la leche en polvo que requieren los programas de subsidio de lactancia, por lo que se estaría hablando de una cuota de mercado elevada en el mercado interno, por motivos legales, y no por abusos en posición de dominio.

Que los estatutos de constitución de PIL ANDINA S.A. disponen la obligatoriedad de recoger toda la leche de los productores accionistas y posteriormente de los no accionistas y de ser necesario, utilizar posteriormente otras fuentes, como la leche importada; esta cláusula fue impuesta por el gobierno en 1996, a tiempo de constituirse la empresa, por lo que el hecho de contar con el 80% de productores lecheros a nivel nacional, explica la cuota elevada en el mercado de producción nacional, por lo que dicha cuota tiene un origen legal con un objetivo de fomento.

Señala que el precio al consumidor de la LEP importada entera modificada que se comercializa en el mercado nacional, es superior al que ofrece PIL ANDINA S.A., por lo que dicho precio sería el factor fundamental para la supuesta cuota elevada de mercado, además de que al vender PIL ANDINA S.A. su LEP a precios inferiores a los ofrecidos por sus competidores extranjeros, genera una ganancia en bienestar a todos los consumidores (intermedios o finales) del país, en comparación a una situación en la que PIL no produjera o vendiera dicha leche, pero al mismo tiempo encuentra que existe libre competencia con competidores de un mercado relevante más amplio que en este caso sería el regional dentro del continente y se da un manejo regulado del precio de la LEP desde principios de 2011, para compensar posibles pérdidas en los productos del precio congelado. El mercado de la LEP escapa al ámbito del D.S. N° 29519 por lo que el análisis de cualquier práctica anticompetitiva resultaría ser innecesario, debiendo considerarse también que no existen barreras arancelarias, ni para arancelarias ni legales para la importación de los distintos tipos de LEP.

Señala que desde que introdujo la leche UHT en 1998, casi todas las empresas del sector comenzaron a producir la misma por lo que la libre entrada se encuentra prácticamente demostrada al no existir restricciones legales ni económicas.

7. De las disposiciones adicionales a la multa.

Que en cuanto a las disposiciones adicionales a la multa, se dispuso que PIL ANDINA S.A. cese las acciones y prácticas anticompetitivas, dejando de considerar que exporta productos lácteos distintos de los que vende en el mercado interno, al cual abastece puntualmente, y dejar de exportar en forma inmediata, significaría bajar la producción con la consiguiente rebaja en el acopio de leche cruda de los productores, además de que al no poder definir precios ni políticas de precios sino que más bien está obligado a adecuarse a la banda de precios, mal puede generar ventajas exclusivas a favor de uno o varios compradores y/o vendedores.

Que la acción de la superintendencia para imponer acciones prescribe en el plazo de dos años computables a partir de los hechos, actos u omisiones, lo cual implica que luego de la resolución sancionatoria, PIL ANDINA S.A. invocó la prescripción de la presunta contravención a las normas de la libre competencia ante la AEMP; sin embargo, la autoridad administrativa denegó la solicitud con el argumento de que la empresa solicitante incurrió en práctica anticompetitiva relativa, recurrente o sucesiva y que el plazo de la prescripción correría partir del último hecho o acto.

Que para ello, la autoridad jerárquica debe tener en cuenta algo de la AEMP se empeñó en negar y es que a partir del 8 de octubre de 2011 que es cuando se fija en el acta de acuerdo en el despacho del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural entre autoridades del Gobierno, asociaciones de productores de leche y PIL ANDINA S.A., el precio de la leche y con la promulgación de la L. N° 204, en diciembre de 2011, el mercado de la leche queda regulado por 1 que HL ANDINA S.A. no podría fijar precios igualitarios o discriminadores a partir de esas fechas, significando ello que este proceso de traduce en el mantenimiento del precio de la leche UHT y los incrementos de la LEP fueron autorizados por el Gobierno, eventos que son ignorados por la AEMP con un argumento falaz, cuando señala que no hubo imposición en cuanto al precio de la leche.

8. De la prescripción.

Manifiesta que sin perjuicio de declarar la defensa de fondo, deberán declararse prescritas las presuntas contravenciones, ya que la interrupción de la prescripción acontece desde el momento en que la superintendencia realice un acto administrativo que recaiga sobre las infracciones cometidas y sea puesto en conocimiento del supuesto infractor y si la actual AEMP por negligencia fiscalizó gestiones ya prescritas, es responsabilidad funcionaria suya, ya que la prescripción es un derecho consagrado por ley y en caso de ser negada su aplicación se estaría vulnerando un derecho constitucional como es el del debido proceso y el derecho a la defensa con las consecuencias jurídicas que ello implicaría.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto precedentemente, solicita declarar probada la demanda y consiguiente revocatoria total de las resoluciones administrativas confirmadas tácitamente por la autoridad jerárquica.

II.- De la contestación a la demanda.

La parte demandada se refiere al marco normativo vigente que delimita atribuciones específicas de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas - AEMP, para las tareas de fiscalización a empresas en el territorio nacional coincidiendo en que la AEMP es la entidad cuyas facultades y atribuciones se relacionan básicamente con la regulación, control y supervisión a las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción en lo que respecta al gobierno corporativo, la defensa de la competencia, la liquidación y reestructuración de las empresas y el registro de comercio, además de establecer el procedimiento de regulación a empresas, personas y entidades sujetas a su jurisdicción en lo relativo a prácticas anticompetitivas absolutas y relativas, estando facultada a desarrollar inspecciones, auditorías de verificación y requerir la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información generada por medios electrónicos o de cualquier otra tecnología e instrumentos que permitan identificar, comprobar, establecer y sancionar vulneraciones a la normativa comercial, como la referida a la Libre Competencia.

Que las actuaciones de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas AEMP, dentro de un proceso sancionador, se encuentran respaldadas por normativa inherente a sus atribuciones y competencias relativas a: regulación, control y supervisión a empresas bajo su regulación, cuya esencia básica y operativa es la identificación y comprobación de prácticas anticompetitivas absolutas y relativas, y posteriormente sancionarlas.

Que el derecho a la libre competencia asume que la competencia debe ser defendida y como bien jurídico no puede dejarse al libre albedrío de los agentes económicos ya que el mercado carece de los mecanismos de autorregulación que impidan distorsiones por conductas anticompetitivas y en estos casos el estado debe intervenir como árbitro con reglas claras y transparentes.

Que en virtud al D.S. N° 071 de 09 de abril de 2009 se crean las Autoridades de Fiscalización y Control Social y entre ellas la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, que en el art. 44 se establece las competencias de éstas que son las de regular, controlar y supervisar a las entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción en lo relativo a gobierno corporativo, defensa de la competencia, reestructuración y liquidación voluntaria de empresas y registro de comercio; por otra parte, mediante D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008 se regula la competencia y la defensa del consumidor frente a conductas lesivas que deriven en especulación de precios y cantidad y conductas anticompetitivas relativas establecidas en el art. 11-10 que a la letra señala: "El establecimiento de distintos precios o condiciones de venta o compra para diferentes compradores y/o vendedores situados en igualdad de condiciones"; precepto normativo por el cual la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas - AEMP estableció cargos contra la parte demandante, mediante Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 104/2012 de 28 de septiembre de 2012, cuyo procedimiento sancionador se enmarca en el Reglamento de Regulación de la Competencia, aprobado por R.M. N° 190 de 25 de mayo de 2008, emitido por el Ministerio de Producción y Microempresa, hoy Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, normativa específica para el procedimiento administrativo de defensa de la libre competencia, por mandato de la Disposición Adicional Cuarta del D.S. N° 29519.

Con relación a la trascendencia e importancia de la defensa de la competencia en la legislación nacional, señala que el derecho a la libre competencia surge de la necesidad de proporcionar al estado normas que le permitan controlar los excesos de los ofertantes en materia de producción, distribución y comercialización, así como procesar y sancionar dichos excesos, sentando las bases para un buen funcionamiento de los agentes económicos en el mercado.

Que bajo la misma línea rectora, la C.P.E. en su art. 314 establece con claridad la prohibición de monopolios y oligopolios privados, y cualquier otra forma de asociación o acuerdo de personas naturales o jurídicas privadas, bolivianas o extranjeras, que pretendan el control o la exclusividad en la producción y comercialización de bienes y servicios. , con lo cual se establece fehacientemente que el marco normativo constitucional establece las bases normativas para la defensa de la competencia en el territorio nacional, priorizando el interés general o público a seguir, que en el caso concreto en el vivir viene de los consumidores.

Hace referencia al silencio administrativo negativo para señalar que la demanda utiliza como argumento falaz el hecho de que la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 027/2013 de 4 de septiembre fue emitida fuera del plazo legal establecido por el art. 67 de la L. N° 2341, sin considerar que existe una reglamentación y normativa especial de uso vigente para los Sistemas de Regulación del SIRESE, SIREFI y SIRENARE, lo cual para el presente caso supone la aplicación preferente del D.S. N° 27175 de 15 de septiembre de 2003, en la sustanciación del procedimiento administrativo por lo que el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, al resolver el recurso jerárquico planteado por PIL ANDINA S.A. emergente de un procedimiento administrativo sancionador, sustanciado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas - AEMP, sujetó sus actuaciones a las previsiones del mencionado Decreto Supremo en su art. 59 que textualmente determina: "Plazo de Resolución y Silencio Administrativo Positivo. I. Para sustanciar y resolver el recurso jerárquico, el Superintendente General del SIREFI tendrá el plazo de sesenta (60) días hábiles administrativos computables a partir de la fecha de admisión del recurso, pudiéndose ampliar este plazo hasta un máximo de noventa (90) días hábiles administrativos, mediante resolución administrativa".

En función a lo señalado precedentemente, aclara que una vez remitidos los antecedentes del procedimiento administrativo sancionador en grado jerárquico, por parte de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas - AEMP, de conformidad a lo previsto por el parág. II del art. 55 del D.S. N° 27175, el 24 de abril de 2013 emitió auto administrativo de admisión del recurso jerárquico planteado por el recurrente PIL ANDINA S.A., emitiéndose posteriormente el auto administrativo ampliatorio para la resolución del recurso jerárquico, el 23 de julio de 2013, antecedentes procesales que demuestran que el cómputo de los noventa (90) días hábiles administrativos para la resolución del recurso jerárquico, fueron computados desde la emisión del Auto de Admisión de 24 de abril de 2013, criterio que se sujeta a la normativa precitada, lo cual a decir de la parte demandada, evidencia que el recurso jerárquico fue resuelto dentro del plazo previsto en la norma, resolución que fue notificada al interesado dentro de los cinco días hábiles administrativos de haber sido emitida la resolución antes referida.

Refiere que en relación a las fuentes del derecho administrativo y principio de legalidad que el demandante acusa de vulnerado, halla pertinente señalar que AEMP, durante la fiscalización empleó bibliografía y teoría económica de autores extranjeros, con el único objeto de establecer criterios, conceptos y definiciones respecto a la "Discriminación de precios -Consumidores intermediarios- Cadena de Distribución

del Producto" entre otros, ya que el ámbito de competencia y defensa del consumidor en nuestro medio, es reciente, por lo que esos criterios sirvieron únicamente para ilustrar conceptos sobre prácticas anticompetitivas relativas que de igual manera fueron empleados por el demandante, dentro del procedimiento administrativo sancionador, práctica que no se contraponen con el principio de legalidad y que también se emplean por la empresa demandante en sus memoriales, motivo por el cual rechaza las aseveraciones efectuadas por PIL ANDINA S.A., en sentido de que se habría utilizado legislación extranjera.

Que la Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/DJ/N° 020/2013 de 13 de marzo, a manera de establecer criterios técnicos y prácticos de interpretación de los alcances de la Decisión 608, se refiere al documento Guía Práctica Para La Aplicación de la Decisión 608, elaborado por la Secretaría General de la Comunidad Andina, para señalar que debe atender aquellos casos que no pueden ser enfrentados por las autoridades competentes nacionales, en razón al ámbito geográfico de la práctica o sus efectos y bajo los mismos criterios la Resolución Administrativa Cargos RA/AEMP/DTDCDN/N° 104/2012 en su numeral 3 señala que el objeto de estudio en el caso particular, es el de determinar si existe presencia de prácticas realizadas por PIL ANDINA S.A., que afecten a la competencia dentro de los mercados bolivianos de leche ultra pasteurizada y leche en polvo, por lo que se determina que la AEMP desarrolló sus actuaciones de fiscalización en el marco de sus competencias.

En lo que respecta a la presunta confusión por parte de la AEMP respecto de consumidor final y consumidor intermedio refiere que la norma no diferencia entre ambos, por lo cual es pertinente señalar que la AEMP fue invariable en la comprobación de la práctica anticompetitiva relativa y sanción correspondiente, análisis que tuvo que ver con agentes económicos que compraban productos para su posterior reventa. En cuanto a las exportaciones de excedentes de la industria, señala que el nivel central del estado se encuentra en la obligación de respaldar, coadyuvar y fomentar estos emprendimientos cerciorándose de que la demanda interna este satisfecha, protegiendo al consumidor frente a relaciones distorsionadas de comercialización de bienes y servicios, función del Estado en la economía nacional que tiende a propugnar equidad y pluralidad económica y social, evitando el control monopólico y oligopólico de las relaciones en la economía nacional. En ese sentido, manifiesta que AEMP estableció que PIL ANDINA S.A. exportó durante las gestiones 2010, 2011 y 2012, no solamente leche MH y HE sino también leche en polvo entera instantánea a un precio inferior al que se comercializa en el mercado interno, acentuando la discriminación de precios y refiere que es necesario considerar la normativa contenida en el D.S. N° 29519 sin perder de vista el tipo de infracción establecido en el art. 11-10 y reitera que la norma tutela y protege a los compradores o vendedores de productos en el espectro comercial de cualquier bien o servicio comerciable; interpretar una sola definición del art. 3 de la norma que regula la competencia en el territorio nacional, no permitirá tener una visión transversal de los sujetos activos que engloba la relación comercial de compra y venta de productos.

En relación a las exportaciones y condiciones para calificar la conducta anticompetitiva relativa indica que la AEMP desarrolló un análisis económico respecto del bienestar del consumidor, de precios del mercado interno, versus precios exportación, identificándose que si el recurrente equipararía los precios de la leche en polvo en el mercado interno, como en el de exportación, lógicamente los consumidores que antes percibían el precio como restringido e inalcanzable, accederían nuevamente al producto, incrementando no solamente la demanda de este producto internamente, sino también el bienestar de los consumidores, objetivo esencial de precautelar la libre competencia contenida en los postulados del D.S. N° 29519.

De igual manera señala que las exportaciones de excedentes de la industria, son emprendimientos que deben ser fomentados por el nivel central del estado diseñando políticas sobre el desarrollo exportable de toda industria, cerciorándose previamente de que de que la demanda interna este satisfecha.

Que la AEMP estableció que la empresa demandante discriminó precios de productos a "Agentes Económicos" que por su naturaleza económica son competidores entre si y que además se encuentran en igualdad de condiciones y dentro del "Mercado Interno", aspecto que le permite incrementar sus costos de producción, no representando ninguna eficiencia productiva ya que no genera que los consumidores accedan a las mejores condiciones de precios, por lo cual no se genera ninguna eficiencia asignativa y no representa una inversión que dé paso a la creación o mejora de productos, por lo que no genera ninguna eficiencia dinámica.

Señala también, que PIL ANDINA S.A. no tiene cuidado con el concepto "calidad" de la industrialización de sus productos que compiten con mercados de baja calidad y falsea la verdad puesto que oferta productos con 15 meses de vida útil dejando en evidencia que tiene productos que exceden en su vida útil a los 12 meses que refiere, por lo que el argumento de necesidad de exportar sus productos por el corto tiempo de vida útil de estos, resulta poco creíble, y cuestiona cuál el motivo por el cual no vendió sus productos a tiendas de barrio, minoristas y autoservicios.

Posteriormente se refiere al poder sustancial sobre el mercado relevante señala que el porcentaje de participación de PIL ANDINA S.A. proviene de la venta de sus productos en el mercado disponible y no de obligaciones legales como sugiere la PIL ANDINA S.A. ya que estas obligaciones de seguridad social como el subsidio de natalidad son resultado de una licitación ganada en el pasado por el demandante PIL ANDINA S.A.; consecuentemente, no existe la generación de condiciones u obligaciones legales para el establecimiento de cuotas de mercado elevadas, como argumenta PIL ANDINA S.A., ya que la cuota de mercado de una empresa depende de la demanda de los compradores que adquieren un producto para satisfacer una necesidad y no existe forma legal alguna de obligar a los compradores a adquirir un producto.

Que la L. N° 204 de Creación del Fondo de Apoyo al Complejo Productivo Lácteo - PROLECHE fue concebida con la finalidad de contribuir a la seguridad alimentaria con soberanía, para el fomento, asistencia y desarrollo de programas y proyectos destinados a apoyar preferentemente al desarrollo de las pequeñas y medianas industrias, por lo que tanto ésta norma como también el Acta de Acuerdo de 08 de febrero de 2011 no constituyen instrumentos normativos mediante los cuales se regulen precios en el mercado de la leche, que obliguen al sector industrial a fijar precios diferenciados entre agentes económicos en igualdad de condiciones, conducta que es tipificada en el núm. 10 del art. 11, del D.S. N° 29519 como conducta anticompetitiva relativa; en cuanto se refiere al Poder de Mercado de la Empresa PIL ANDINA S.A., señala que en el sector lechero, éste se refiere a la prueba del Monopolista Hipotético que determinó AEMP, no se presentaron decrementos en

los ingresos de PIL ANDINA S.A., significando ello que no existen competidores capaces de contrarrestar su poder de mercado, o que los competidores son seguidores, por lo que no existió un ingreso al mercado de competidores extranjeros que fuera capaz de contrarrestar los incrementos de precios.

En lo relativo a la prescripción manifiesta que la temporalidad de la fiscalización fijada por la AEMP a instancias de la emisión de la Resolución Administrativa de "Cargos" EA/AEMP/DTDCDN/N° 104/2012, describió en el numeral 13.3 la Temporalidad y Periodo de Fiscalización a PIL ANDINA S.A., haciendo referencia al art. 7 de la R.M. N° 190, el cual refirió que la temporalidad comenzará a partir del momento en que la práctica anticompetitiva inició, debido a que se estaría tratando de una práctica continua en el tiempo, sin dejar de tomar en cuenta datos anteriores a la fecha, para contar con un reporte histórico del mercado; criterios de temporalidad y periodo de fiscalización que se mantuvieron invariables, manteniendo congruencia y concordancia.

II.2. Petitorio.

En función a lo expuesto precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada, así como las resoluciones administrativas emitidas por AEMP.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes que cursa en obrados, se establece lo siguiente:

A fs. 434 cursa oficio mediante el cual la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas solicita a la Cámara Nacional de Industrias Lácteas (CNIL), información consistente en fotocopias legalizadas de las actas y fotocopias simples de elaboraciones o publicaciones relativas a precios de mercado de insumos, precios de los consumidores, comercialización de productos, etc., de las gestiones 2009, 2010 y 2011; de fs. 432-433 cursa oficio mediante el cual la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas solicita a la Planta Industrializadora de Leche "Cooperativa Integral ganadera - PIL Beni Ltda.", mediante el cual requiere información sobre la evolución mensual de precios promedios de venta a nivel nacional, de leche pasteurizada y leche en polvo y listado de productos que adquiere de la Empresa PIL ANDINA S.A., solicitudes que fueron replicadas solicitando similar información a distintas plantas industrializadoras.

De fs. 391 a 406, cursa la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 120/2011 de 8 de diciembre que califica como confidencial al documentación remitida por la Empresa PIL ANDINA S.A.; de fs. 57-58 cursa Auto de 7 de junio de 2011 mediante el cual se inicia de oficio diligencias preliminares a la Empresa PIL ANDINA S.A., de fs. 774 a 812 cursa la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 104/2012 de 28 de septiembre que resuelve iniciar procedimiento sancionador en contra de la Empresa PIL ANDINA S.A. por la presunta comisión de prácticas anticompetitivas por la presunta infracción al núm. 10 del art. 11 del D.S. N° 29519 por parte de la Empresa PIL S.A., debido a la existencia de indicios sobre el cobro diferenciado clientes de diferente clase, tanto para la leche ultra pasteurizada como para la leche en polvo, lo cual fue establecido del análisis de los informes AEMP/ DTDCDN/EGS N° 0113/2012 de 15 de agosto de fs. 723 a 747, AEMP/ DTDCDN/EGS N° 0138/2012 de 26 de septiembre que cursa de fs. 767 a 771 y AEMP/ MMM N° 0139/2012 de 27 de septiembre que cursa de fs. 718 a 722.

Que con posterioridad a la presentación de descargos por la parte actora, cursa el Informe Jurídico AEMP/DTDCDN/RMC/ N° 003/2013 de 10 de enero de fs. 1345 a 1384 que efectúa el análisis de los descargos presentados por la parte actora y recomienda declarar probada la comisión de la conducta anticompetitiva relativa, por el establecimiento de distintos precios de venta de leche en polvo y leche UHT para distintos compradores situados en igualdad de condiciones e instruir el cese inmediato de las acciones y prácticas anticompetitivas. Posteriormente fue emitida la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN N° 003/2013 de 11 de enero de 2013 en los términos del informe precedentemente citado y contra esta resolución se interpuso recurso de revocatoria que fue resuelto por Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/ N° 020/2013 de 13 de marzo de 2013 que en lo principal concluye que la conducta de la Empresa PIL ANDINA S.A. se subsume a la previsión de conducta anticompetitiva relativa tipificada por el núm. 10 del art. 11 del D.S. N° 29519, confirmando en consecuencia, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN N° 003/2013 de 11 de enero de 2013.

Cursa también de fs. 1385 a 1421, el Informe Jurídico AEMP/ DTDCDN/EGS/ N° 002/2013 de 9 de enero, que concluye que por compradores o clientes no solamente se entiende a los compradores finales sino también a los consumidores intermedios; concluye también que no existe precio diferenciado por leche cruda destinada a la elaboración de LEP que será comercializada en el mercado interno y otro por leche cruda destinada a la elaboración de LEP para el comercio exterior; que el 70% de los productores de leche cruda están obligados a entregar su producto a PIL ANDINA y que no existe una manera legal de generar una cuota de mercado elevada.

Finalmente, una vez interpuesto el recurso jerárquico correspondiente, fue emitida la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 027.2013 de 4 de septiembre de 2013 que confirma en su totalidad la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/ N° 020/2013 de 13 de marzo de 2013.

IV. De la problemática planteada.

Conforme a los antecedentes, constituyen materia de controversia sometida a la competencia de éste tribunal:

- 1.- El silencio administrativo negativo.
- 2.- La aplicación de la decisión 608 de la CAN, con relación al principio de legalidad y fuentes del derecho administrativo.
- 3.- La alegada conducta anticompetitiva de PIL ANDINA S.A. al efectuar la venta de leche ultra pasteurizada y leche en polvo al mercado internacional, a precios más bajos de los ofertados en el mercado nacional, vulnerando el núm. 10 del art. 11 del D.S. N° 29519.
- 4.- La prescripción de la facultad de aplicar sanciones.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica, el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

Que del análisis del problema jurídico planteado se tuvo lo siguiente:

V.1. Sobre el silencio administrativo negativo.

El demandante acusa que la Resolución Jerárquica MDPyEP 27.2013 de 4 de septiembre, habría sido emitida fuera del plazo previsto por el art. 67-III de la L. N° 2341, en mérito a la modificación establecida por la L. N° 3076 de 20 de junio de 2005, con lo que se habría operado el silencio administrativo negativo.

Sobre el caso, corresponde señalar que el art. 67-I de la norma antes señalada, fija el plazo de 90 días para sustanciar y resolver el recurso jerárquico, salvo lo expresamente determinado conforme a reglamentación especial establecida por cada sistema de organización administrativa aplicable a los órganos de la administración pública.

Lo relacionado precedentemente permite concluir que el primer párrafo del art. 67 antes citado, dispone que para la sustanciación y resolución de los recursos jerárquicos se acudirá a reglamentación especial establecida para cada sistema de organización administrativa aplicable a los órganos de administración pública comprendidos en el art. 2 de la precitada L. N° 2341, para el SIRESE, SIREFI y SIRENARE, lo cual para el presente caso importa la aplicación preferente del D.S. N° 27175 de 15 de septiembre de 2003, en la sustanciación del procedimiento administrativo sancionador. En ese sentido debe considerarse que el recurso jerárquico en cuestión, fue interpuesto el 17 de abril de 2013, implicando ello que la parte demandada tenía el plazo de 90 días para pronunciar la resolución correspondiente, extremo que en los hechos no aconteció puesto que la Resolución Jerárquica fue emitida el 4 de septiembre de 2013, es decir, 7 días después de vencido el plazo de 90 días que prevé la norma al efecto señalado.

Que con relación al silencio administrativo, conforme a lo doctrinalmente admitido, se establece que el silencio administrativo negativo es una institución jurídica en virtud de la cual, la ley atribuye efectos jurídicos desestimatorios a la omisión de la administración de emisión de actos administrativos dentro de los plazos vigentes. En este sentido, el tratadista Hutchinson, señala que el silencio administrativo negativo, es una ficción legal de consecuencias esencialmente procesales que facilita al particular afectado la fiscalización y ulterior revisión, administrativa o judicial, de la inactividad administrativa.

Que, el silencio administrativo negativo o desestimatorio, tiene una doble teleología a saber: a) Dar respuesta a peticiones administrativas en un plazo razonable; y, b) Aperturar un control jurisdiccional ulterior.

Lo referido líneas arriba, permite concluir que al no haber sido emitida la resolución de recurso jerárquico dentro de los plazos legales correspondientes, dando así respuesta oportuna a la petición de la parte actora, se produjo el silencio administrativo negativo en el caso de autos.

V.2. Con relación a la aplicación de la decisión 608 de la CAN.

De la revisión de la Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/DJ/N° 020/2013 de 13 de marzo, se advierte que en la misma se concluye en sentido que su aplicación se limita a aquellos casos que no pueden ser enfrentados por las autoridades competentes nacionales, en razón al ámbito geográfico de la práctica o sus efectos y que en el caso concreto

Se trata de prácticas realizadas por PIL ANDINA S.A., que afecten a la competencia dentro de los mercados bolivianos de leche ultra pasteurizada y leche en polvo, por lo que se determina que la AEMP desarrolló sus actuaciones de fiscalización en el marco de sus competencias.

Sobre éste caso y teniendo en cuenta que la invocación primigenia de la decisión 608 de la CAN efectuada por el ahora demandante se orientaba a cuestionar la competencia del órgano nacional, se debe tener presente que si bien la diferencia de precios advertida por la administración involucra no sólo precios sino personas (naturales y jurídicas) del mercado externo, no es menos cierto que la sanción impuesta, conforme a las resoluciones impugnadas, obedece a los efectos que la conducta como tal tendrían en el país, por lo que para sus efectos corresponde tenerse presente la previsión contenida en el art. 5-a) de la cita decisión 608, que para el caso descrito, remite su conocimiento a la competencia de los órganos nacionales, por lo que mal pudo la administración renunciar su competencia a favor la entidad comunitaria sugerida por el demandante.

V.3. Con relación a la alegada conducta anticompetitiva de PIL ANDINA S.A.

La Empresa PIL ANDINA S.A., alega que amerita efectuar una diferenciación entre consumidor final y consumidor intermedio, por cuanto considera que en virtud a lo referido por el D.S. N° 29519, la persona natural o jurídica que adquiera, utilice o disfrute productos y servicios de lícito comercio, como destinatario final de los mismos, es considerado consumidor final y se diferencia del consumidor intermedio cuando este último, sin constituirse en destinatario final, adquiera, almacene, utilice o consuma productos y servicios con el fin de integrarlos en proceso productivos; extremos que habrían sido omitidos en el análisis de la AEMP a tiempo de calificar la supuesta conducta anticompetitiva de la empresa demandante.

Que conforme se tiene en antecedentes, la controversia materia de la presente emerge a partir del hecho que, la entidad demandante, fue sancionada por la administración debido a que encontraron que la misma incurrió en la causal 10 del art. 11 del D.S. N° 29519, esto es, en conducta anticompetitiva, por haber procedido establecer precios de venta distintos.

Para resolver la presente controversia se debe partir de la aceptación que la competencia empresarial como tal no constituye un hecho reñido con las buenas costumbres o la moral, mucho menos con la ley. La actividad o el hecho que la ley considera pernicioso y sanciona es que la competitividad se vea anulada por efecto, en éste caso, de las medidas, actos, contratos o convenios de uno de los agentes. Esto es, que uno de los agentes optimice su competitividad en el mercado por haber anulado al competidor afectando su estado de bienestar.

Así, en el caso concreto, el art. 11-10 del D.S. N° 29519, señala: "Se consideran conductas anticompetitivas relativas los actos, contratos, convenios, procedimientos o combinaciones cuyo objeto o efecto sea o pueda ser desplazar indebidamente a otros agentes del mercado; impedirles sustancialmente su acceso, establecer ventajas exclusivas en favor de una o varias personas, en los siguientes casos: 10. El establecimiento de distintos precios, condiciones de venta o compra para diferentes compradores y/o vendedores situados en igualdad de condiciones".

En el caso presente, conforme admite la demandante PIL ANDINA S.A., y conforme admite también tanto la administración como las autoridades que intervinieron en grado de impugnación, la empresa PIL ANDINA S.A., estableció precios distintos y vendió sus productos a distinto precio, quedando en discusión el hecho de que si los destinatarios son iguales o distintos o que resulte irrelevante tal facticidad.

En efecto, la entidad demandante alega que resulta de trascendental importancia y determinante para la solución de la controversia el distinguir al destinatario: consumidor final e intermedio. En cambio, la administración considera que no corresponde tal discriminación en razón a que el art. 11-10 del D.S. N° 29515 hace referencia a los "compradores" que se constituyen en "Agentes económicos", los que a su vez, según definición del mismo decreto supremo, constituyen "toda persona natural o jurídica", mas no únicamente los "consumidores finales" que alega la entidad demandante.

Es más, concluye el tribunal de alzada (fs. 56) que "...la empresa PIL ANDINA S.A., al haber realizado la discriminación de precios entre agentes económicos que efectúan una operación equivalente, ocasiona la pérdida de bienestar a un comprador (persona natural o jurídica), que al demandar bienes en el mercado y pese a encontrarse en igualdad de condiciones con otros compradores, debe adquirir los productos a un precio mayor".

En otros términos, para la administración, la igualdad de condiciones se funda en el simple hecho de ser todos compradores.

Para resolver con pertinencia la controversia traída a éste Tribunal en la vía de contencioso administrativo, se debe considerar algunos elementos sustanciales que configuran la conducta anticompetitiva definida en el citado art. 11-10 del D.S. N° 29519:

a) Que se traten de "actos, contratos, convenios, procedimientos o combinaciones cuyo objeto o efecto sea o pueda ser desplazar indebidamente a otros agentes del mercado; impedirles sustancialmente su acceso, establecer ventajas exclusivas en favor de una o varias personas...

b) Que se hayan establecido distintos precios, condiciones de venta o compra y;

c) Que los destinatarios constituyan diferentes compradores y/o vendedores en igualdad de condiciones.

De lo anterior, se puede establecer que la finalidad de la norma es evitar que las empresas en su accionar, privilegien a personas naturales o jurídicas respecto de otros que se encuentren en igualdad de condiciones y que, a cuya emergencia, los que no fueron privilegiados con tales medidas, resulten desplazados del mercado o sin posibilidades de acceso, lo que en definitiva, afectará, menguará, restringirá o anulará su competitividad en el mercado. Así entonces, la afectación del estado de bienestar de, llámese, la persona jurídica o el agente económico y su consiguiente desplazamiento del mercado, obedecerán a los actos, hechos o medidas anticompetitivas de un agente externo. Ergo, injusto, arbitrario e ilegal.

En el caso presente, si se admitiese que la distinción de los consumidores finales respecto de los consumidores intermedios no tendría relevancia, tal como sugiere la administración, bien se podría admitir que el consumidor final, esto es, la persona que adquirió el producto para su consumo en un precio desventajoso con relación al intermediario que adquirió el mismo bien para intercambiarlo en el mercado, estaría siendo afectada en su bienestar, desplazada del mercado y menguada o anulada su grado de competitividad, lo que resultaría un absurdo, por cuanto el destinatario del producto en términos de consumidor final no se encuentra en posición de competitividad y, siendo así, sin importar la naturaleza de la medida que haya asumido el agente externo, mal podría calificársela como anticompetitiva.

Diferente es el caso, si se distingue al consumidor intermedio del consumidor final, en razón a que éste, a diferencia del consumidor final, sí se posiciona en una situación de competitividad en el mercado, empero, con relación a los otros consumidores intermedios o agentes económicos, mas no así con los consumidores finales, por cuanto ambos tienen propósitos distintos.

Es bien cierto que ambos agentes son compradores y que la compra como tal resulta siendo una operación equivalente, sin embargo, tal equivalencia no resulta baremo suficiente para establecer entre ambos la reclamada "igualdad de condiciones" que señala el núm. 10 del art. 11 del D.S. N° 29519, por cuanto, para el caso, el desequilibrio de tal igualdad deberá tener efectos en el grado de competitividad de los agentes, y será éste el factor que permitirá atribuirle a la Empresa PIL ANDINA S.A. el ejercicio de una conducta anticompetitiva.

Dicho de otro modo, para atribuirle a la entidad demandante la alegada conducta anticompetitiva, se debe establecer previamente que tal conducta haya causado desequilibrio en el estado de igualdad de los agentes económicos y esa desigualdad haya propiciado condiciones de privilegio para unos, en detrimento de otros, de tal modo que éstos otros se vean limitados en términos de competitividad dentro del mismo mercado y en situación de desventaja respecto a los demás con los que ab initio se encontraban en igualdad de condiciones.

Así entonces, se afectará el estado de igualdad de un consumidor final, si por efectos de una conducta ajena, tenga menos posibilidades de acceder al mismo producto que otro consumidor final.

Empero y en razón a la naturaleza de éste agente, éste desequilibrio de igualdad no incidirá en el ámbito de competitividad, por cuanto la participación en el mercado de éstos consumidores finales no tiene más motivación que el de satisfacer una necesidad. En todo caso, la afectación estibaría en el estado de bienestar que para unos será privilegiada en detrimento de otros; empero y de todos modos tampoco resulta fundamento moral y legalmente válido para atribuir a la empresa demandante una conducta anticompetitiva.

El caso resultará diferente si la afectación del estado de igualdad recayese sobre los consumidores intermedios, quienes por su naturaleza y para su legal subsistencia deben garantizar un estándar determinado de competitividad en el mercado, por cuanto a diferencia de los consumidores finales éstos no se limitan a satisfacer una necesidad, sino una intervención activa en el mercado. En éste caso, el desequilibrio en el estado de igualdad incidirá decididamente en sus expectativas de mercado, poniendo a unos en desventaja con relación a otros.

En el marco de lo anterior expuesto, no es difícil concluir que, la igualdad de condiciones que refiere el D.S. N° 29519, no finca en el hecho de que todos los agentes sean compradores, sino en el hecho de que todos los agentes compartan los mismos fines e intereses, aspecto que encuentra explicación en la naturaleza misma del principio de igualdad que reclama un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Así entonces, para que la diferencia de precios establecida por la Empresa PIL ANDINA S.A., constituya una conducta anticompetitiva, tuvo que haber generado desigualdad de condiciones de competitividad en los consumidores intermedios, de tal modo que los afectados hayan resultado desplazados del mercado o sin acceso al mismo, por cuanto sólo a éstos les es útil un estándar determinado de competitividad para permanecer en el mercado en igualdad de condiciones, a diferencia de los consumidores finales que no compiten en el mercado.

Por lo expuesto, éste tribunal, concluye que la diferencia de precio advertida por la administración, en razón del destinatario o del agente, no tiene repercusión, menos incidencia en asimetría competitiva alguna que pueda fundar válidamente una sanción por conducta anticompetitiva, lo que debe ser enmendado.

Por último y con relación a la diferencia de precios respecto al mercado internacional, el tribunal de alzada tiene concluido que tal hecho no tuvo incidencia alguna en la sanción establecida. Tan cierto es ello que, con base en tal fundamento, ha justificado la inaplicabilidad de la decisión 608 de la CAN.

En efecto, el tribunal de alzada ha establecido que la aplicación de la decisión 608 de la CAN reclamada por la entidad demandante, con la finalidad de declinar competencia a favor de un órgano internacional, se limita a aquellos casos que no pueden ser enfrentados por las autoridades competentes nacionales, en razón al ámbito geográfico de la práctica anticompetitiva o de sus efectos y que en el caso concreto se trata de prácticas realizadas por PIL ANDINA S.A., con afectación a la competencia dentro de los mercados bolivianos únicamente.

V.4. La prescripción de la facultad de aplicar sanciones.

En mérito a que, conforme se tiene expuesto en los fundamentos V.3 de la presente Resolución, la diferencia de precios establecida por la Empresa PIL ANDINA S.A., no constituye una conducta anticompetitiva, ergo, no corresponde aplicársele sanción alguna y, siendo así, carece de objeto pronunciamiento alguna respecto a la prescripción de una sanción que a la sazón resulta inexistente.

V.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que existe vulneración de procedimiento en sede administrativa, sobre los puntos antes relacionados, puesto que las actuaciones efectuadas en sede administrativa, no fueron realizadas conforme a derecho, ni se enmarcaron en las disposiciones legales que sustentaron su decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 169 a 185 vta., interpuesta por la Empresa PIL ANDINA S.A., en consecuencia se dejan sin efecto las Resoluciones RA/AEMP/DTDCDN N° 003/2013 de 11 de enero de 2013 y Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ N° 020/2013 de 13 de marzo, confirmadas por la Autoridad Jerárquica.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Pastor Segundo Mamani Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



282

**Aduana Nacional Zona Franca Comercial Winner Santa Cruz c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz
SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 23, interpuesta por Rosangela Saucedo Torrano, en su calidad de Administradora 3 de la Aduana Nacional Zona Franca Comercial e Internacional Winner Santa Cruz, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-1609/2013 de 3 de septiembre; la contestación a la demanda de fs. 44 a 47 vta.; los memoriales de réplica de fs. 72 a 73 y duplica de fs. 77 a 78 y los antecedentes procesales.

CONTENIDO DE LA DEMANDA.-

I. 1. Antecedentes Procesales.

La Administración de Aduana Zona Franca Winner de la ANB, en 19 de enero de 2011, emitió la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS-03/2013, que resuelve declarar probada la comisión de contravención tributaria de contrabando contra Arturo Alonso Pérez Rivera y la Agencia Despachante de Aduana Unzueta Ltda., disponiendo el comiso definitivo de la Furgoneta Nissan Vanette con Chasis N° SK82VN345969 descrita en el Acta de Intervención Contravencional AN-WINZZ- AI-04/2013 de 17 de enero de 2013.

Que Arturo Alonso Pérez Rivera interpone Recurso de Alzada contra la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS-03/2013, el 6 de marzo de 2013, y el 7 de junio de 2013 se emite la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0483/2013 que en lo principal dispuso confirmar la resolución sancionatoria AN-WINZZ-RS-03/2013 y en virtud al fallo pronunciado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, Arturo Alonso Pérez Ribera, interpone el correspondiente Recurso Jerárquico resuelto mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1609/2013 de 3 de septiembre de 2013.

I. 2. Fundamentos de la Demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1609/2013 de 3 de septiembre de 2013, hace una interpretación incorrecta de las pruebas y una errónea interpretación de la normativa tributaria aduanera contenida en el art. 81 del Cód. Trib. relativo a la pertinencia y oportunidad de la prueba, pues cuando el sujeto pasivo fue notificado con el acta de intervención contravencional AN-WINZZ-AI-04/2013 de 17 de enero de 2013, no presentó pruebas de descargo que desvirtúen los hechos observados por la Aduana Nacional y en instancia recursiva el tercero interesado presenta fotocopia simple de una supuesta certificación de origen expedida por el fabricante Nissan Japón que señala que el vehículo es del año 2007, documento que se encontraba "entre papelado", según refirió el sujeto pasivo; situación rechazada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0483/2013, por no cumplir las formalidades establecidas en lo arts. 81 y 217 de la L. N° 2492.

Señala que la Aduana Nacional emitió el Fax Instructivo AN-GNNGC-F 05/09 de 21/12/2009 que en lo principal establece que tratándose de un vehículo, el importador deberá presentar la certificación original del fabricante de origen, que especifique el año del modelo, características y número de chasis del mismo.

Que el Informe Pericial realizado por un Oficial de la Policía Nacional de la Unidad de DIPROVE, Perito Técnico Especializado en Revenido Químico y Metalografía, que establece el 2007 como año del modelo del vehículo que motiva la litis, produjo asombro por el hecho de que ninguna de las dos especialidades del funcionario judicial es idónea para determinar el año del modelo del vehículo; aspectos que fueron rechazados en el Recurso de Alzada, son convalidados con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1609/2013 de 03/09/2013, dando curso a la nacionalización de la mercancía prohibida, siendo esta calificación una de las formas de contrabando, sin considerar que la Aduana Nacional desarrolló sus actuados administrativos en virtud a su legal y legítima atribución otorgada por ley, sin vulnerar derechos ni garantías constitucionales, sometiéndose fielmente a lo establecido en el art. 181 inc. f) de la L. N° 2492 en concordancia con el art. 3 inc. f) del D.S. 29836 de 03/12/08 que incorpora el art. 9 del anexo del D.S. N° 28963 de 06/12/06.

I. 3 Petitorio.

En virtud a los argumentos que anteceden, el demandante concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1609/2013 de 03/09/2013, declarando firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-WINZZ-RS 03/2013 de 01 de febrero de 2013.

CONSIDERANDO II.-

II. 1. De la Contestación a la Demanda.

Corrida en traslado la demanda, la AGIT mediante memorial presentado el 3 de mayo de 2012, contesta negativamente la demanda contenciosa administrativa presentada por la Aduana Nacional Zona Franca Comercial e Industrial Winner Santa Cruz, señalando:

Que respecto a la aplicación de la Comunicación Interna AN-GNNGC- DNPNC-CI-499/2012 y Fax Instructivo AN-GNNGC-F-05/09, cabe señalar que los "Fax Instructivos" no constituyen fuente de derecho tributario conforme al art. 5 de la L. N° 2492, toda vez que se trata de instrucciones internas, a cuyo cumplimiento no están obligados los sujetos pasivos, además de que ambos documentos no fueron emitidos por el Directorio de la Aduana Nacional y no tienen la condición de resoluciones administrativas, por lo que no cumplen con lo señalado por los arts. 64 de la L. N° 2492, 37 inc. e) de la L. N° 1990 y 33 inc. a) del citado reglamento.

Que el 17 de enero de 2012, la Aduana Nacional emitió el Acta de Intervención AN-WINZZ-AI-N° 04/2013, el cual indica que se verificaron documentos concernientes a la DUI C-1012, que corresponde a una Furgoneta Marca Nissan, Tipo Vanette, señalando que de acuerdo a la información de los sitios web, en la decodificación de números de chasis de vehículos -http://auto-japanese.com/Pr_1_year, se advierte que el año de fabricación del vehículo, es el 2006 y que el Departamento de Valoración de la Gerencia Nacional de Normas, estableció que corresponde a un vehículo prohibido de importación al ser modelo 2006, por lo que de conformidad a lo dispuesto en el inc. f), art. 3 del D.S. N° 29836, los vehículos dentro de las partidas 87.02 y 87.04 con antigüedad mayor a siete años, están prohibidos de nacionalización; en ese sentido consideran que es modelo 2006 y no lo declarado en el FVR 121299038 que tuvo como año de fabricación el 2007, presumiendo la comisión del ilícito de contrabando contravencional, sin que el sujeto pasivo hubiese presentado pruebas que hagan a su derecho respecto a las observaciones determinadas, por lo que el 14 de febrero de 2013 emitió la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 03/2013 que declaró probada la comisión del contrabando contravencional.

Que de la revisión de la documentación soporte que cursa en la carpeta de documentos de la DUI C-1012 se evidencia que la Factura de Venta en Zona Franca 431 de 30 de noviembre de 2012, el FRV 121299038, la Planilla de Recepción 2012 364745-61/Bol/2012, el form. 187 "inspección previa detalle de ingreso de vehículo para reacondicionamiento emitidos por ZOFWIN SA, y los documentos de transporte como la Carta de Porte Internacional 61/BOL/2012 y el MIC/DTA 2342080, se refieren al vehículo como 2007.

Que en cuanto a las pruebas presentadas por el sujeto pasivo en la instancia de alzada, consistente en el Informe Pericial emitido por DIPROVE, señala que el mismo concluyó que corresponde al año 2007, por lo que tratándose de un vehículo que tiene como fecha de producción diciembre de 2006, el mismo corresponde al modelo 2007, y no se trataría de un vehículo prohibido de importación, conforme prevé el inc. f), parág. I, art. 9 de dicho reglamento, por lo que no se configuró la comisión de contrabando contravencional.

II. 2. Petitorio.

El demandado concluyó señalando que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la resolución de recurso jerárquico, y solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Aduana Nacional Zona Franca Comercial e Industrial Winner Santa Cruz.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que una vez analizado el contenido de la demanda, la respuesta, los actos y resoluciones administrativas, resolución de alzada y jerárquica y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, se procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

En antecedentes administrativos remitidos a esta instancia judicial, se tiene que de fs. 75 a 77 cursa resolución sancionatoria AN-WINZZ-RS 03/2013 de 01 de febrero de 2013 que resuelve declarar probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando contra Arturo Alonso Pérez Rivera y el consiguiente comiso definitivo de la mercadería descrita en el acta de intervención contravencional AN-WINZZ-AI-N° 04/2013 de 17 de enero de 2013; de fs. 69 a 71 cursa el Informe Técnico AN-WINZZ-IN-86/13 de 31 de enero de 2013 que ratifica en su totalidad la comisión del delito de contrabando por el hecho de que el importador no presentó descargos para desvirtuar lo establecido en el acta de intervención AN-WINZZ-AI 04/2013, configurando su conducta, el ilícito descrito en el art. 181 inc. f) de la L. N° 2492 y D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008.

De fs. 62 a 66 cursa el Acta de Intervención AN-WINZZ-AI-N° 04/2013 que calificó la conducta de los sindicatos como presunta comisión de contrabando contravencional; de fs. 37 a 40 cursan fotografías del vehículo internado a territorio nacional, a fs. 35 cursa la Declaración de Importación, a fs. 45 cursa el Fax-Instructivo AN-GNNGC-F-002/2010 de 13 de mayo; a fs. 29 cursa el Formulario de Registro de Vehículos (R) con Código FRV 121299038 de diciembre de 2012 que establece como año de fabricación de la furgoneta que motiva la Litis, el año 2006, a fs. 26 cursa la factura 002812, a fs. 23 y 24 cursan la planilla de recepción de 23 de agosto de 2012, a fs. 22 cursa la factura 431 de ventas en zonas francas, a fs. 18 cursa el anexo II del formulario de reacondicionamiento de la furgoneta comisada, de 02 de octubre de 2012, que detalla como modelo de fabricación de la misma, el 2007. A fs. 16 cursa la factura 223 de ventas en zonas francas, extendida por un cambio de volante, a fs. 17 cursa el formulario de inspección previa, detalle de ingreso de vehículo para reacondicionamiento y a fs. 14 cursa el formulario de inventario de vehículos; asimismo, a fs. 11 cursa certificado medioambiental extendido por el Instituto Boliviano de Metrología que anota como modelo del vehículo, el año 2007.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

La Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner Regional Santa Cruz, controvierte la decisión de la autoridad demandada, en sentido de revocar la resolución sancionatoria en contrabando, pronunciada ante el supuesto hecho de haber sido introducida al territorio aduanero nacional, mercancía cuya importación está prohibida por ley, con base en pruebas presentadas en instancia recursiva, consistentes en una fotocopia simple del certificado de origen expedido por el fabricante Nissan, Japón y un informe pericial realizado por un oficial de la Policía Nacional, al que considera sin idoneidad profesional para ello.

V. ANALISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Lo relacionado precedentemente permite concluir que una vez emitida el Acta de Intervención AN-WINZZ-AI-N° 04/2013 por la Aduana Nacional, con relación a la DUI 2012/737/C-1012 correspondiente a una Furgoneta Marca Nissan, Tipo Vanette, en el entendido de que por la información de los sitios web, en la decodificación de números de chasis de vehículos http://auto-japanese.com/Pr_1_year, se establece que el año de fabricación del vehículo, es el 2006; sin embargo, la factura de venta en zona franca 431 de 30 de noviembre de 2012, el FRV 121299038, la Planilla de Recepción 2012 364745-61/Bol/2012, el Form. 187 "inspección previa detalle de ingreso de vehículo para reacondicionamiento emitidos por ZOFWIN SA-", y los documentos de transporte como la Carta de Porte Internacional 61/BOL/2012 y el MIC/DTA 2342080, refirieron coincidentemente que el Modelo de Fabricación del vehículo que motiva la Litis, corresponde al año 2007.

Por otro lado, cursa prueba aportada por el sujeto pasivo en la instancia de alzada, consistente en el informe pericial emitido por Diprove, en el cual se concluyó que el Modelo de Fabricación corresponde al año 2007.

Consiguientemente, tratándose de un vehículo que tiene como fecha de producción el mes de Diciembre de 2006, el mismo corresponde al modelo 2007, y no estaría comprendido dentro de las prohibiciones legales que alcanzan a los vehículos prohibidos de importación, por lo que en el caso de autos no se configuró la comisión de contrabando contravencional, al que hace referencia el art. 181 b) y f) del Cód. Trib., cuando establece: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: ... b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales ... f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida".

A lo relacionado precedentemente, se suma el hecho de que el art. 2 del R. L.G.A., aprobado mediante D.S. N° 25870 de 11 de agosto de 2000, señala: "Los principios de legalidad, buena fe y transparencia rigen para todas las actividades, procedimientos y trámites aduaneros del comercio exterior, dentro del marco de la seguridad jurídica", normativa concordante con el art. 2 de la L.G.A.

A su vez el art. 46 de la L. N° 1990, señala: "El despachante y la agencia despachante de aduana, bajo el principio de buena fe y presunción de veracidad, realizará el despacho aduanero y los trámites inherentes al mismo por cuenta de su comitente, consignatario o el consignante de las mercancías... (...)".

Asimismo, según los argumentos del demandante, es necesario indicar que la norma es clara respecto a la descripción de la conducta en la comisión de contrabando, conforme lo transcrito precedentemente; siendo también necesario, que a efecto de la tramitación o sometimiento a despacho aduanero para la importación a consumo de un vehículo, es preciso analizar la normativa relacionada a las exigencias de formalidades a efecto de la importación, tal como prevé el art. 88 de la L. N° 1990 L.G.A., que a la letra dice: "La importación para el consumo es el régimen aduanero por el cual las mercancías importadas procedentes de territorio extranjero o zona franca, pueden permanecer definitivamente dentro de territorio aduanero. Este régimen implica el pago total de los tributos aduaneros de importación exigibles y el cumplimiento de las formalidades aduaneras". Consecuentemente, el cumplimiento de estas formalidades se regulan también por normas reglamentarias conforme se aprecia del art. 111 del D.S. N° 25870, (R. L.G.A.), que en su inc. k) referido a los documentos soporte de la declaración de mercancías señala: "El despachante de aduana está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando esta así lo requiera.... k) certificado o autorizaciones previas, original"; que si bien hace específica mención a certificados y autorizaciones, es preciso relevar, en relación al caso que nos ocupa, que estas se encuentran descritas en una nómina de mercancías, conforme se evidencia del art. único núm. I. del D.S. N° 0572 de 4 de julio de 2010, cuando establece que: "Se aprueba la nómina de mercancías sujetas a Autorización Previa y/o Certificación, que en Anexo forma parte indivisible del presente Decreto Supremo."; aspecto este que conforme se tiene normativamente relacionado, debía haber sido observado a tiempo de emitirse la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ- IN-N° 03/2013 de 01 de febrero, que declaró probada la comisión de contravención tributaria en contrabando y dispuso el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional N° AN-WINZZ-AI-04/2013 de 17 de enero.

En ese entendido, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1609/2013 de 11 de junio, es correcta en cuanto a sus fundamentos y determinaciones, puesto que previo análisis de la normativa precedentemente citada, dio cabal aplicación a la norma legal en actual vigencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 23, interpuesta por la Aduana Nacional Zona Franca Comercial e Industrial Winner Santa Cruz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; manteniendo firme y consistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1609/2013 de 3 de septiembre.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

No suscriben los Magistrados Pastor Segundo Mamani Vilca y Antonio Guido Campero Segovia, por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntrura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



283

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 48 a 51 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1671/2013 de 9 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 92 a 97 vta., contestación y apersonamiento del tercero interesado de fs. 169 a 173, la réplica de fs. 101 a 104, la dúplica de fs. 108 y vta.; los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), procedió a través del departamento de fiscalización a la verificación externa de las obligaciones impositivas del contribuyente Farmacias Corporativas S.A., mediante la Orden de Verificación Externa N° 0011OVE00553, notificada al contribuyente el 30 de septiembre de 2011 con el objeto de comprobar el cumplimiento que este ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Siguiendo procedimiento se emite la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00553-0293/2012 de 28 de septiembre que fue notificada mediante cédula al representante legal del contribuyente Farmacias Corporativas S.A., el 8 de noviembre de 2012.

Que en el término de prueba el contribuyente presentó descargos a los reparos contenidos en la vista de cargo, los mismos que la administración tributaria consideró no suficientes por lo que notificó con la R.D. N° 17-00584-12 de 28 de diciembre.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifestó que sobre la validez de la vista de cargo y resolución determinativa, se debe tomar en cuenta el art. 104 y art. 35-I de la L. N° 2341, aplicables supletoriamente por efectos del art. 74 del C.T.B., y que en el presente caso no es aplicable declarar una nulidad de un acto o actuación administrativa tributaria como manifiesta la AGIT, si la misma no se encuentra expresamente formulada en la ley, lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, entendido según la doctrina como una regla procesal en materia de nulidades, que permite inhibir a un acto de sus efectos jurídicos únicamente si la causal de nulidad ha sido formal y legalmente establecida en la norma.

En ese sentido señala que la norma establece que para que un acto de la administración tributaria sea declarado nulo, debe encontrarse expresamente establecido en la ley, es decir ante la inexistencia de los requisitos, establecidos en el art. 35 de la L. N° 2341, toda vez que los actos de la administración tributaria al encontrarse bajo el principio de sometimiento pleno de la ley se presumen su legitimidad, es decir que nace a la vida jurídica dentro del marco de la legalidad, en virtud de lo dispuesto en el art. 4. c) de la L. N° 2341 y art. 65 de la L. N° 2492, que en el presente caso se verificará que se ha cumplido con el debido procedimiento al momento de realizar una fiscalización o verificación de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, el mismo que de la simple revisión de los antecedentes se puede ver que la administración tributaria no ha realizado actuaciones ilegales, por lo que procedió a la respectiva valoración de su documentación presentada por el contribuyente tal como se puede demostrar en el Informe de Conclusiones CITE:SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3030/2012 y el idóneo acto administrativo como es la R.D. N° 17-00584-12.

Asimismo continua señalando que se aplicó objetivamente la normativa tributaria, y procedimientos de fiscalización, atendió solicitudes y requerimientos del contribuyente, valoró los descargos presentados como pruebas, hizo conocer todas las actuaciones administrativas para que el contribuyente esté a derecho y asuma defensa si correspondía, y que prueba de ello es que se aceptó, se tenía por ofrecida y presentada la documentación parcial presentada en la Orden de Verificación N° 011OVE00553, por lo que se tiene de los hechos acontecidos, que los derechos y garantías del contribuyente han sido respetados debidamente y que no son aceptados los argumentos vertidos por la Resolución Jerárquica emitida por la AGIT que de forma errónea menciona que se le vulneró al contribuyente su derecho a la defensa, además de que se contravino lo previsto por el art. 99-II de la L. N° 2492 concluyendo que se encuentra viciado de nulidad, toda vez que esta apreciación no es válida su interpretación por lo que se cumplió con los procedimientos desde su inicio, por lo que se evidencia que no hubo indefensión ni existen vicios de nulidad.

Indica que la resolución determinativa ha resuelto todos los puntos objetados por el sujeto pasivo, además de demostrar que todas las actuaciones se realizaron dentro del marco de legalidad, que la documentación presentada en la vista de cargo por el contribuyente fueron valoradas y sustentaron la R.D. N° 17-00584-12; sin embargo, la documentación presentada fue rechazada debido a que no se evidenció documentación contable financiera que demuestre la realización de las transacciones, es decir que el contribuyente presentó extractos bancarios, pero no presentó fotocopias de cheque situación que llevó a la administración tributaria a confirmar las observaciones realizadas

preliminarmente a la vista de cargo en la resolución determinativa; por otro lado señala que el contribuyente presentó recibos como descargo en copia simple y no en original por lo que no cumplía con lo dispuesto en el num. 1 del art. 41 de al RND N° 10-0016-07, art. 8-a) de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530 respecto a la validez de las notas fiscales, verificándose que existen facturas que no cumplen con los requisitos para el cómputo del crédito fiscal identificadas bajo los conceptos o códigos de observación 1, 2, 3 que se detallan expresamente en la resolución determinativa, demostrando que hubo valoración de los descargos del contribuyente, así como de la prueba de reciente obtención y no como lo manifiesta la resolución jerárquica.

I.3. Petitorio.

En mérito a los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda contenciosa administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1671/2013 y por consiguiente se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00584-12.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 92 a 97 vta., señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que sobre los vicios de nulidad de las actuaciones de la administración tributaria se tiene que el 30 de septiembre de 2012, se notificó al representante de Farmacias Corporativas S.A. con la Orden de Verificación N° 0011OVE00553, comunicándole el inicio de la verificación del crédito fiscal IVA, de los periodos enero a diciembre de 2008, incluyendo el anexo con el detalle de facturas observadas, asimismo mediante Requerimiento N° 00106512, se solicita al sujeto pasivo documentación de respaldo de las transacciones de esos periodos, por lo que estos son presentados el 27 de octubre de 2011; posterior a ello la administración tributaria notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE00553-0293/2012, en la que se fijan tres códigos por los que se establecieron facturas no válidas para crédito fiscal.

Luego de dicha notificación dentro del plazo para presentación de descargos el sujeto pasivo anunció la presentación de pruebas de reciente obtención y adjuntó 14 archivadores de palanca con facturas, comprobantes de pago, extractos bancarios de enero a diciembre de 2008, declaraciones juradas de enero a diciembre de 2008 y constancia de envío de libro de compras por el Software Da Vinci, extractos bancarios de la gestión 2008, y cuatro anillados del libro de compras de la gestión 2008. Posteriormente el 20, 24 y 27 de diciembre de 2012 el sujeto pasivo solicitó se fije día y hora para presentar juramento de las pruebas de reciente obtención, el que fue recibido mediante Acta de 28 de diciembre.

Finalmente el 31 de diciembre de 2012 la administración tributaria notificó mediante cédula al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-00584-12, de 28 de diciembre de 2012, en la que se señalaron los tres códigos que expresan las causas por las que se consideraron facturas observadas como no válidas para crédito fiscal, donde señala textualmente que: "Que producto de las observaciones antes descritas, se determinó que las notas fiscales detalladas e identificadas con los códigos antes citados, declarados por el contribuyente en los periodos objeto de la verificación por el importe de Bs 2.526.210.50..... no son válidos para el cómputo del crédito fiscal de Bs 328.409.-", es decir de manera general.

Asimismo manifiesta que la vista de cargo, si bien cumple con lo establecido en el art. 96 de la L. N° 2492 y art. 18 del D.S. N° 27310 en cuanto a la numeración, datos e identificación del sujeto pasivo, indica el impuesto y los periodos fiscales, contiene una liquidación previa fijando la base imponible, firmada y señalando lo hechos que generaron el reparo; sin embargo, en cuanto a la resolución determinativa, se observa que según los requisitos establecidos en los arts. 99 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, en dicho acto se fijó la base imponible de Bs 2.526.210.50 como importe no válido para el cómputo del crédito fiscal de Bs 328.409.-, monto establecido como efecto de la depuración de crédito fiscal correspondiente a las facturas observadas, empero en este acto no se especificaron las facturas observadas o la causa de depuración para cada una de ellas, advirtiéndose también que en cuanto a las pruebas de reciente obtención presentadas por el sujeto pasivo, la administración tributaria realiza un pronunciamiento global de las mismas, haciendo mención a su presentación; y si bien señala que fueron consideradas, analizadas y tomadas en cuenta de acuerdo al procedimiento correspondiente de verificación y análisis de descargos, no se advierte dicho análisis ni valoración en este acto puesto que siendo estas pruebas consistentes en facturas, extractos bancarios, comprobantes de pago, etc. no se hizo una relación entre estos documentos con las facturas depuradas así como tampoco se expuso una causa legal por lo que estas no hayan sido consideradas.

En ese entendido ante la falta de valoración de las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, siendo el pronunciamiento sobre las mismas insuficiente para generar certidumbre respecto a las especificaciones de la deuda tributaria, más aun tomando en cuenta que en la resolución determinativa no se detallaron las facturas observadas y sus pruebas no desvirtuaron los cargos respecto a las mismas.

Así también indica que independientemente de la calidad de pruebas presentadas o su efecto sobre la deuda determinada, no es subsanable la falta de valoración y pronunciamiento de la resolución determinativa sobre la causa de ineficacia o invalidez de estas, constituye un defecto en este acto que carece de motivación respecto al relacionamiento que debe hacerse entre los hechos, pruebas, alegaciones y la normativa aplicable, incumpliendo lo establecido en los arts. 99 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310.

En consecuencia la administración tributaria al no detallar las facturas de compras observadas y depuradas en el proceso de verificación, sus importes y demás datos de las mismas, así como al no valorar las pruebas presentadas bajo juramento de reciente obtención, omitió considerar los requisitos previstos en los arts. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310 que debe contener la resolución determinativa, siendo que por la disposición de la normativa citada, la falta de requisito vicia de nulidad dicho acto determinativo, aspecto que limito al sujeto pasivo hacer uso del derecho a la defensa y derecho a que sus pruebas sean analizadas al momento de emitir el respectivo acto administrativo, garantizados en los nums. 6 y 7 del art. 68 de la citada ley, concordantes con los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., por lo que se confirmó la resolución de alzada anulando obrados hasta el vicio más antiguo con reposición de obrados, a efectos de que la administración

tributaria emita nueva resolución determinativa debidamente fundamentada y que contemple el detalle de las observaciones sobre las facturas depuradas y se pronuncie valorando las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1671/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 30 de septiembre de 2011 se notificó al sujeto pasivo con la Orden de Verificación 0011OVE00553 de 26 de septiembre de 2011, haciéndole conocer el inicio de la verificación sobre el crédito fiscal del IVA, de los periodos de enero a diciembre de 2008.

El 8 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 7912-0011OVE005530293/2012 de 28 de septiembre, basado en el informe final CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/1771/2012 y otorgándole el plazo de 30 días para presentación de descargos.

El 10 de octubre de 2012, el sujeto pasivo solicitó a la administración tributaria los papeles de trabajo de la orden de verificación, presentando sus descargos el 10 de diciembre de 2012, a la vista de cargo, adjuntando como prueba facturas, comprobantes de pago, extractos bancarios de enero a diciembre de 2008, declaraciones juradas de enero a diciembre de 2008 y constancia de envío de libro de compras por el Software Da Vinci, extractos bancarios de la gestión 2008, y cuatro anillados del libro de compras de la gestión 2008.

El 20 de diciembre de 2012, el contribuyente presentó prueba de reciente obtención consistente en facturas y comprobantes de pago, que no fueron aceptadas ratificando las notas fiscales como no válidas para crédito fiscal.

El 28 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 17-00584-12 que determinó de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente por el IVA por los periodos enero a diciembre de 2008, en un importe de 604.750 UFV, equivalente a Bs 1.088.640, que incluyen tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

Que el contribuyente Farmacias Corporativas S.A. presentó recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0498/20013 de 17 de junio, que determinó anular hasta el vicio más antiguo, es decir la R.D. N° 17-00584-12, al encontrarse demostrado que el procedimiento de determinación contempla vicios de nulidad desde la emisión de dicha resolución, señalando que se emita una nueva resolución determinativa que contemple las especificaciones de la deuda tributaria, se valore prueba y se determine la base imponible correctamente, en cumplimiento de los arts. 47, 96 y 99-II de la L. N° 2492.

Que ante dicha resolución la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1671/2013 de 9 de septiembre, que confirmó la resolución de alzada.

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

V. De la problemática planteada.

En autos, la controversia se circunscribe en establecer:

Si la resolución de recurso jerárquica impugnada al confirmar la resolución de alzada incurrió en violación de lo dispuesto en el Código Tributario, su reglamento, bajo el argumento de que se anuló obrados hasta el vicio más antiguo por considerar que existen observaciones al contenido de la resolución determinativa que implica vulneración de derechos al debido proceso y defensa del sujeto pasivo, por cuanto carecen de fundamentación específica sobre las facturas depuradas y omisión de valoración en las pruebas aportadas, ocasionando indefensión en el sujeto pasivo.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

A objeto de resolver la controversia, se debe considerar la siguiente normativa:

El art. 74 del C.T.B., establece que los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria, así en los principios del derecho administrativo previstos en dicho código y solo a falta expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

El art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), en cuanto a los recursos administrativos, establece que responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 denominada Ley de Procedimiento Administrativo, al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Además, en cuanto al debido proceso consagrado en el art. 115-II de la C.P.E., en sus elementos configurativos de defensa, motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, el art. 211-I de Título V del C.T.B., expresa que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; así como el derecho a una justicia pronta y oportuna, directamente vinculadas a la tutela judicial efectiva.

A efectos de análisis de la presente problemática sometida ante la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta necesario referirnos a uno de los principios más importantes inherentes a la administración de justicia, como es el principio de verdad material, según el cual la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, deben verificar

plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justicia al momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "...En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II Abeledo Perrot Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Razón por la que con base en dicha normativa, resulta inviable la nulidad por la nulidad misma, y exige a las autoridades que tienen a su cargo la solución de una controversia, realizar un análisis con base en los principios rectores del proceso; en consecuencia, en caso de no verificar la existencia de una situación de orden público o indefensión, la nulidad de las actuaciones procesales no tendrá sustento legal.

Respecto al contenido de las resoluciones determinativas, el art. 99 del C.T.B., establece que debe contener las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción; por su parte, el art. 19 del D.S. N° 27310, desarrolla la frase "especificaciones sobre la deuda tributaria" y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

De acuerdo al marco normativo y jurisprudencial citado precedentemente, y de la relación de antecedentes administrativos descritos, se concluye que es evidente que la administración tributaria debe pronunciar sus decisiones con base en los principios de verdad material y en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, motivación y fundamentación de sus decisiones o actuaciones procesales, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria demandada, en recurso jerárquico y mediante la valoración de los antecedentes y de la expresión de agravios contenida ya desde la interposición del recurso de alzada por el contribuyente Farmacias Corporativas S.A., ha verificado y concluido que la resolución determinativa carece de requisitos esenciales tales como las especificaciones sobre la deuda tributaria, al no detallar las facturas de compras observadas y depuradas en el proceso de verificación, sus importes, así como no considerar ni valorar la prueba de reciente obtención, en aplicación del principio de verdad material y derecho a la defensa, aspectos necesarios para la calificación de la conducta y la sanción del sujeto pasivo.

En ese contexto, las omisiones en el contenido de la resolución determinativa, implica la declaratoria de nulidad de la misma, conforme lo previstos en los arts. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, aspecto que limitó al sujeto pasivo hacer uso del derecho al debido proceso en su elemento defensa vinculado a la falta de motivación y fundamentación de las mismas, que imposibilitan el ejercicio pleno de dicho derecho.

Consecuentemente, la AGIT al momento de resolver el recurso jerárquico únicamente procedió a velar por el cumplimiento del debido proceso, la observancia de los principios de verdad material, asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido; actuar en contrario, y declarar válida la resolución determinativa, ante una nulidad debidamente reclamada en alzada y que causa indefensión al sujeto pasivo, implicaría la vulneración al debido proceso e inobservancia del principio de verdad material inherente al proceso administrativo.

Por lo expuesto, éste Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada, al momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1671/2013 de 9 de septiembre, realizó una interpretación correcta de la normativa y principios aplicables a los antecedentes del proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del C.P.C.-1975, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de 48 a 51 vta., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1671/2013 de 9 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



284

Constructora Hispano Americana y otras c/ Administradora Boliviana de Carreteras**Contencioso.****Distrito: Tarija****SENTENCIA**

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa de fs. 736 a 748 de 13 de diciembre de 2013, la respuesta de fs. 1566 a 1587, memoriales de réplica y dúplica, los antecedentes contractuales, jurídico procesales, y.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA**I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.**

Que las empresas constructoras: Constructora Hispano Americana, Empresa Técnica Constructora y de Servicios Olmedo Ltda., Ingeniería y Construcciones Tarija Incotar S.R.L. como miembros de la Asociación Accidental ALFA, se apersonaron interponiendo demanda contenciosa al amparo de los arts. 775 y siguientes del Cód. Pdto. Civ. boliviano L. N° 1760, expresando en síntesis lo siguiente:

Que con la finalidad de participar de la Licitación Pública Internacional N° 007/2008 (Construcción de la Carretera Paracaya- Aiquile-Mizque) convocada por la Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C., conformaron la Asociación Accidental ALFA, adjudicándose como producto de ese proceso administrativo de contratación estatal, la ejecución de dos tramos que forman parte de un proyecto macro de tres componentes. En ese sentido, la Asociación Accidental ALFA, suscribe dos contratos administrativos de obra con A.B.C. para la ejecución del primer (I) y segundo (II) tramo de la carretera.

El contrato administrativo A.B.C. 215/08 GCT-OBR-CAF, comprende la ejecución del Tramo I Aiquile- Mizque con una longitud de 43,5 kilómetros y el Contrato ABC 216/08 GCT-OBR-CAF abarcó el Tramo II Mizque-Cruce Vacas con una longitud de 75 Kilómetros, obras que debían ser ejecutadas en los plazos de 26 y 30 meses respectivamente a partir de la orden de proceder que se otorgó por la supervisión técnica del proyecto el 16 de junio de 2009 para ambos tramos.

La demanda, sostiene que luego de comenzados los trabajos y en plena ejecución de las obras se presentaron una serie de observaciones que hizo la Asociación Accidental ALFA por ausencia de diseño final, incumplimiento en el pago del anticipo, incumplimiento en la entrega de sitios de trabajo, incumplimiento en la entrega de bancos de materiales (yacimientos), mora en el pago de certificados de avance de obra, incumplimiento en la atención de reclamos, entre otros argumentos y situaciones que fueron expuestas en cartas en las que la contratista ALFA comunicó en primera instancia a A.B.C. su intención del resolver los contratos de obra y que posteriormente concretó formalizando esa intención mediante los instrumentos legales que establecen los contratos suscritos con la entidad pública.

Sostuvieron que la resolución contractual que materializaron en ambos contratos administrativos de obra, fueron posteriormente desconocidas por A.B.C.; y tiempo después, fueron sorprendidos con cartas de resolución contractual establecida por ABC en ambos casos y con la ejecución de las garantías contractuales de cumplimiento de contrato de obra y de correcta inversión de anticipo que se otorgaron al momento de la firma de los contratos para cada Tramo.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Después de contextualizar los contratos suscritos en el área Administrativa del Derecho y de exponer las características del procedimiento de resolución contractual, identificó que el proceso contencioso es la vía judicial por medio de la cual deben repararse sus derechos. Asimismo, expusieron con apoyo en las cláusulas de los contratos administrativos suscritos de donde deviene su pretensión, el procedimiento que contractualmente se presenta en caso de que alguna de las partes del contrato administrativo determine terminar el contrato por causales atribuibles a la otra parte.

Afirman que la resolución contractual que impusieron en ambos contratos por causales atribuibles a la entidad contratante A.B.C. y en virtud de los incumplimientos antes señalados, fueron ilegalmente desconocida por la Administradora Boliviana de Carreteras ABC, quien se valió de una fallida y maliciosa intención de resolución de contrato que diligenció cuando ya se había resultó los contratos por parte del contratista ALFA, resolución que operó de pleno derecho según los términos que contienen los contratos y los arts. 569 y 805 del Cód. Civ. boliviano.

Que como consecuencia de las resoluciones contractuales debidamente comunicadas a A.B.C. para ambos contratos, estos quedaron resueltos de pleno derecho y sin necesidad de intervención judicial alguna, hecho que determinó que las garantías contractuales presentadas al momento de firma de los contratos resueltos, no puedan ser ejecutadas por la aseguradoras que las otorgaron (Fortaleza Seguros y Alianza Seguros). Resueltos los contratos, sus cláusulas, disponen un procedimiento de conciliación de saldos, debiendo estar vigente la garantía de correcta inversión de anticipo para el efecto. Sin embargo, A.B.C. de forma arbitraria y fraudulenta cobró inclusive de las pólizas de cumplimiento de contrato que se extinguieron al momento de hacerse efectiva la resolución de los contratos por parte de ALFA.

Los contratos de los Tramos I y II, fueron resueltos por ALFA a consecuencia de los incumplimientos de la A.B.C. el 22 de mayo de 2012, siendo la única alternativa de A.B.C. acudir ante el Tribunal Supremo de Justicia en proceso contencioso. Sin embargo y arbitrariamente

ejecutó las garantías de cumplimiento de contrato de obra, se enriqueció ilegítimamente cobrando a los Seguros también de manera arbitraria, motivo por el cual estos cobros ilegales deben ser restituidos.

Producto de esa arbitrariedad, sostiene que se marginó a las empresas que conforman la Asociación Accidental ALFA de presentarse en futuros proyectos, pues reportó en el SICOES la falsa resolución de contratos que impuso, hecho del que nace su derecho al cobro del lucro cesante y el daño emergente de esta situación.

I.3.- Petitorio.

En base a los argumentos resumidos, solicitaron:

Se declare que la Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C. incumplió los contratos de construcción A.B.C. 215/08 GCT-OBR-CAF, A.B.C. 216/208 GCT-OBR-CAF y sus modificaciones; y que la resolución de ambos contratos por parte de ALFA notificada el 22 de mayo de 2012 mediante cartas JP-080-2012 y JP-081-2012 extinguió de pleno derecho y sin necesidad de intervención judicial los dos contratos, obligando a A.B.C. a pagar lo adeudado y resarcir los daños y perjuicios ocasionados por su incumplimiento.

Se declare ilegal la resolución de los contratos Tramo I ABC 215/08 GCT-OBR-CAF y Tramo II ABC 216/208 GCT-OBR-CAF notificadas por ABC mediante las cartas de 22 de junio y entregadas el 26 de junio de 2012 por carecer de acción y derecho.

Se ordene el pago de certificados de avance de obra devengados, trabajos no incluidos más intereses y costos financieros.

La devolución de Bs. 12.937.000.- pagados a A.B.C. por Fortaleza Seguros y Reaseguros S.A. más interés desde la fecha en que se hizo el pago, incluidos gastos judiciales por acciones ejecutivas seguidas por Fortaleza.

El pago y reconocimiento por la prolongación en la ejecución de la obra, stand by de equipos y de personal, gastos improductivos, suspensiones y paralizaciones de obra, incremento en pago de primas de seguro y ampliaciones de plazos de vigencia de las pólizas de garantía.

El pago de daños y perjuicios, lucro cesante al haberse impedido que las empresas que conformaron ALFA puedan presentarse a otras licitaciones públicas.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Admitida la demanda por decreto de fs. 751, se corrió en traslado a la institución demandada Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C. (Autoridad Nacional) y a la Administradora Boliviana de Carreteras Cochabamba, quien solicitó posteriormente ser apartada del proceso mediante excepción por no contar con la legitimidad pasiva para actuar en el proceso, motivo por el cual luego del trámite procesal correspondiente, se estableció únicamente la legitimidad pasiva de la Administradora Boliviana de Carreteras en su Gerencia Nacional, quien suscribió los contratos administrativos de donde deviene el proceso contencioso presentado por la Asociación Accidental ALFA ante la Sala Plena de este Tribunal.

La entidad demandada, respondió la demanda mediante escrito de fs. 1564 a 1584, formulando al mismo tiempo la excepción de caducidad del derecho, con los fundamentos siguientes:

Sostuvo que la propuesta presentada por la Asociación Accidental ALFA, tuvo defectos desde su origen, pues las empresas que la conformaron presentaron su propuesta económica por debajo de los precios referenciales publicados en la Licitación Pública, motivo por A.B.C. para la firma de Contrato, solicitó la presentación de una garantía que no es común, una garantía extraordinaria en la cual ya estaba reconocido el alto riesgo de estos proyectos y una mayor posibilidad de incumplimiento.

Sostiene que las modificaciones al contrato y al diseño inicial, fueron siempre de conocimiento del contratista, pues existen los documentos: contratos modificatorios que demuestran no solo las modificaciones sino el acuerdo de ALFA respecto de esas modificaciones, siendo que en todo caso, son responsables de las modificaciones del contrato mediante los instrumentos legales que el contrato establece, la Supervisión, el Fiscal de Obra y el Contratista.

Con relación al incumplimiento en el inicio de actividades por demora en la orden de proceder, aclaró que el plazo contractual comienza a correr justamente desde la fecha en la que se de orden de proceder al contratista, siendo que el Tramo I se tenía 26 meses y dentro de los cuales se encuentran también el plazo para la recepción definitiva y en el Tramo II se tiene una idéntica situación, son 30 meses en los que se incluye el plazo para la recepción definitiva de la obra.

En ambos casos (contratos) manifiesta que el plazo para la movilización es de 15 días calendario, también se computa desde la orden de proceder, motivo por los cuales no se puede atribuir incumplimiento por parte de A.B.C. por estos aspectos, siendo que no existe plazo desde la firma del contrato hasta la orden de proceder, siendo esta una prerrogativa de la supervisión de obra a cargo de una empresa contratada al efecto.

Con relación al financiamiento de los proyectos contenidos en los contratos suscritos con ALFA, manifiesta que la contratista conocía el origen de los fondos financieros para la ejecución, correspondiendo un aporte de la C.A.F. de un 74,47 % y un 25,53 % a la Prefectura de Cochabamba. En ese sentido y con apoyo de cuadros ilustrativos que contienen los desembolsos efectuadas mediante certificados de avance de obra (Tramo I CAO 34 y Tramo II CAO 28 respectivamente), pretende demostrar que los certificados de avance de obra presentados por ALFA, fueron pagados en el porcentaje que le correspondía a la CAF (75%) y el (25%) restante que debió ser cubierto por la entonces Prefectura de Cochabamba, hecho que fue motivo de compensación de plazo conforme lo establecen los contratos, por lo que afirma tener demostrado que nunca se incumplió injustificadamente con el pago de certificados de avance de obra, siendo que estos fueron pagados conforme al porcentaje señalado y se compensó a ALFA con plazo en aplicación de lo pactado en los contratos suscritos (plazos iniciales para al ejecución de las obras), compensación que se concretaron en los respectivos contratos modificatorios suscritos.

Respecto de que no se entregó a la contratista o habilitó los sitios de trabajo, manifiesta que este también es un evento compensable de plazo y que ALFA activo este derecho. Asimismo, aclara que no es obligación de ABC adquirir los derechos de vía, pues estas ya son de propiedad del Estado, por lo que no había necesidad o posibilidad de que ABC se involucre con los derechos de comunidades y poseedores. Respecto de este mismo punto afirmó adicionalmente que el Documento Base de Contratación DBC habilita a la empresa ante el riesgo de paralización de la obra ejecutar las actividades de liberación de derecho de vía. En el mismo sentido y abordando el incumplimiento que denunció ALFA respecto al incumplimiento en la entrega de bancos de materiales (agregados), afirmó que la ABC efectuó las gestiones para que ALFA pueda usar los recursos de los Municipios involucrados. Sin embargo, la contratista no los utilizó.

Que, la contratista ALFA por las situaciones alegadas en la demanda, según la cláusula décima tercera de los contratos pudo formalizar reclamos. Sin embargo, nunca lo hizo, siendo constancia de esto la ausencia de documentos que muestren la intención de reclamar por algún inconveniente a A.B.C. durante la vigencia de los contratos de obra.

Abordando la terminación de los contratos, identifica que la cláusula vigésima primera de estos documentos, establece claramente el procedimiento para resolverlos. Sin embargo, el demandante contratista señala que existe una resolución de contrato impuesta contra A.B.C., sin que existan las causales que sean atribuibles a A.B.C. contratante.

Señala, que las comunicaciones contractuales deben ser notificadas en los domicilios señalados en el contrato de obra y que en el caso concreto, en la demanda existe la afirmación de ALFA de haber comunicado la resolución de contrato en el domicilio de la Administradora Boliviana de Carreteras Cochabamba en aplicación de la Resolución Administrativa A.B.C./PRE/031/2010. Sin embargo, nunca se cambió el domicilio fijado en los contratos, nunca se firmó contrato modificatorio con esa finalidad, por lo que la resolución contractual diligenciada por ALFA no tiene validez ni fuerza ejecutiva. También hace notar que durante el proceso de resolución de contrato las garantías contractuales deben estar vigentes, incumpliendo el contratista con esta previsión. En ese sentido, indica que la ejecución de las garantías contractuales fue la consecuencia de la resolución de los contratos por causales atribuibles a ALFA, que fueron demostradas por terceros como son la Supervisión y Fiscalización y la participación de las instancias técnicas en la conciliación de saldos en lo que respecta al anticipo otorgada para la ejecución de las obras contratadas.

Reitera que no existió incumplimiento de parte de ABC, que existía diseño de la obra, mismo que está sujeto a modificaciones, que no se incumplió ningún plazo contractual, que se cooperó en los trámites para explotación de bancos de materiales, que los certificados de avance de obra fueron oportunamente pagados en el porcentaje del 75% y que por el 25% impago el contratista fue compensado con plazo, afirma que el demandado efectúa una inadecuada fundamentación de derecho al pretender la aplicación de normas del Derecho Civil en una contratación administrativa y retoma la argumentación respecto de la resolución del contrato para detallar que los domicilios señalados en los contratos suscritos con ALFA son los siguientes: para el contratista ALFA: Avenida Montenegro N° 350 Piso 3 La Paz Bolivia y para el Contratante A.B.C. Edificio Palacio de Comunidades Piso 8 Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C. La Paz Bolivia.

Puntualiza que la diligencia de las notificaciones de resolución contractual que comunicó ALFA no fueron realizadas en el domicilio señalado en los contratos de obra e inclusive, transcribe un texto de la intervención notarial en la ciudad de Cochabamba en el que afirma que se notificó al Servicio Nacional de Caminos. Es decir, que no solo se diligenció estas cartas en domicilio distinto, sino que también fueron comunicadas a otra institución, por lo que concluye que las notas no se pueden considerar como notificadas y en consecuencia sostiene que nunca nació la obligación de A.B.C. de pronunciarse en el proceso de resolución de contrato. De la mano de esta última afirmación, expresa que los contratos administrativos no se resuelven de pleno Derecho como afirma ALFA, toda vez que para que se consolide una resolución existen mecanismos de impugnación y recursos de alzada para hacer valer o activar el legítimo derecho a la defensa. Concluye esta argumentación al aseverar que lo que existe en este caso es una pretendida resolución de contratos por parte de ALFA que por defectos procesales no tiene efecto y además es unilateral.

Hace énfasis en que las garantías contractuales de correcta inversión de anticipo y cumplimiento de contrato se encontraban vencidas al momento de la supuesta resolución de contrato, hecho que no fue cumplido por ALFA.

Finalmente, formuló excepción de caducidad del derecho en virtud de que la contratista ALFA no dio aplicación a la cláusula décima tercera (derechos del contratista) al no presentar oportunamente los reclamos teniendo la posibilidad de hacerlo, porque alega que su derecho a caducado por no haberse ejercido en tiempo hábil (arts. 1514 y 1516 del Cód. Civ. boliviano). Afirma que no existe prueba documental que demuestre que la contratista haya intentado el ejercicio de ese derecho. En síntesis, argumenta que el demandante al activar directamente reclamaciones de orden técnico administrativo como son la causa petendi de la demanda está obrando sin derecho, puesto que no ejerció las prerrogativas contractuales que se encontraban sujetas a término como establece la cláusula décima tercera de los contratos tramo I y tramo II.

II.1.- Pettitorio.

Concluye solicitando se niegue en forma explícita y clara la demanda en todas sus partes.

III.- INTERVENCIÓN TERCEROS COADYUVANTES Y SU PETITORIO.

De la revisión de los antecedentes procesales, se tiene que tanto la Supervisión del Proyecto como la empresa contratada para la Fiscalización, presentaron tercerías de Derecho coadyuvante, según se refleja de fs. 1711 a 1714 y 1719 a 1726, mismas que fueron presentadas antes de que se decretara autos para sentencia según la resolución de fs. 1747, asumiendo el proceso en el Estado en el que se encuentra.

La Asociación Accidental CPM-L&L Ingeniería S.R.L. encargada de la fiscalización de la Obra a tiempo de apersonarse en el proceso, sostiene que la resolución del proceso contencioso tiene incidencia directa sobre el trabajo que ejecutó como contratista de A.B.C. En ese sentido, formula tercería de derecho coadyuvante al demandado y sostiene que la resolución de los contratos suscritos para los Tramos I y II, se produjeron por culpa de la Asociación Accidental ALFA, quienes incumplieron el contrato con retrasos en la movilización de equipos,

incumplieron el cronograma de trabajo, aclara que el plazo de ejecución de las obras se computa a partir de la orden de proceder por lo que no existiría incumplimiento de parte de la contratante en otorgar esta orden, siendo que el plazo inicia en ese momento. Sostiene que la Fiscalización a través de la Supervisión verificó que no exista inconvenientes en la liberación de Derecho de vía para la ejecución de las obras Tramo I y II.

Después de fundar su participación en el art. 357 del Cód. Pdto. Civ., solicitó se declare con lugar la tercera planteada y en el fondo se dicte resolución de rechazo in limine de la demanda contenciosa incoada en contra la Administradora Boliviana de Carreteras.

Por su parte Belmonte Ingenieros S.R.L. y Consultoría Proyectos Supervisión de Ingeniería Sociedad Anónima Cerrada C.P.S. de Ingeniería S.A.C Sucursal Bolivia, se apersonaron por medio de apoderado señalando que presentan también tercera de derecho coadyuvante al demandado A.B.C. Al efecto, sostuvieron que como empresa con amplia experiencia se encontraban a cargo de supervisar los tres tramos de la carretera licitada por ABC, los dos que fueron contratados con ALFA y el Tramo III que fue ejecutado por la Empresa Compacto S.R.L., misma que cumplió con la entrega de la obra a diferencia de ALFA, siendo que las condiciones de los tres tramos eran similares en cuanto a condiciones y aspectos técnicos.

Fundamenta su apersonamiento en virtud de que considera que el desenlace del proceso contencioso los afecta directamente pues enervaría un posible incumplimiento de parte de la Supervisión de este Proyecto.

Coincidentemente con el memorial presentado por las empresa encargadas de la fiscalización del proyecto, en síntesis, expresaron que ALFA incumplió con la movilización de equipo y maquinaria, en casa uno de los tramos que debía ejecutar y que se le curso las notas de reclamo correspondientes por este hecho, tuvo falla en sus equipos que no permitieron el normal desenvolvimiento de la obra, movilizó equipo de asfaltado al otro tramo, cuando debía contar con estos equipos para ambos tramos realizando trabajos intermitentes, desmovilizó equipo y personal sin autorización, incumplió temas ambientales, no cumplió el cronograma de trabajo. Estos incumplimientos que se encuentran debidamente documentados, fueron los que impulsaron a la Supervisión a sugerir a la Administradora Boliviana de Carreteras ABC proceder con la resolución del contrato por causales atribuibles al contratista de acuerdo a la cláusula vigésima primera de cada uno de los contratos suscritos.

Finalmente, a tiempo de negar individualmente los argumentos de la demanda y desconocer cada una de sus alegaciones, ampara su derecho a participar del proceso contencioso en el art. 357 del Cód. Pdto. Civ. boliviano y pide se declare improbadamente la demanda de ALFA en sujeción al art. 364 V del mismo cuerpo procesal.

Corridos los traslado de ley con las tercerías de derecho coadyuvante presentadas, se pronunció la entidad demandada A.B.C. amparándolas y reiterando los incumplimientos identificados por la parte técnica encargada de la supervisión y fiscalización de las obras contratadas.

El demandante no se pronunció respecto de la tercerías presentadas, decretándose autos para sentencia el 24 de febrero de 2016 según se consta a fs. 1747.

IV.- PRUEBA DE RECIENTE OBTENCIÓN.

Cursa a fs. 1763 el memorial presentado por la Administradora Boliviana de Carreteras ABC que adjunta como prueba de reciente obtención la Escritura Pública de Reconocimiento de Obligación y Compromiso, suscrito por Alfredo Rómulo Olmedo Zegarra y Félix Zubieta Mercado Testimonio 841/2015 de 27 de julio de 2017 (segundo testimonio) que según expresa el demandado extraoficialmente tomaron conocimiento de la existencia de este documento que implica la confesión del incumplimiento de los suscribientes.

Corrida en traslado esta actuación, respondieron Rosa Salamanca por la empresa Hispano América, Guido Osvaldo Baya Clavijo por Incotar S.r.l. y Rene Olmedo por Olmedo Ltda, quienes desconocieron la legitimidad de Alfredo Rómulo Olmedo Zegarra y Félix Zubieta Mercado para actuar y suscribir documentos con representantes de Incotar y Olmedo Ltda. En virtud de que no contaban al momento de la suscripción de ese documento con la representación de las empresas, por lo que solicita rechazar y desestimar el documento.

V.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que, de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

Las empresas dedicadas al rubro de la construcción civil: Constructoras Hispano Americana, Empresa Técnica Constructora y de Servicios Olmedo Ltda., Ingeniería y Construcciones Tarija Incotar S.R.L. conformaron la Asociación Accidental ALFA, con la finalidad de participar en el proceso de Licitación Pública Internacional 007/2008 convocado por la Administradora Bolivia de Carreteras A.B.C.

Que la Asociación Accidental ALFA resultó beneficiaria de la adjudicación según resolución Administrativa ARPC N° 0140/2008 de 29 de julio de 2008 para la ejecución de la obra contenida en el Contrato Administrativo de obra ABC N° 215/2008 GCT-OBR-CAF, mismo que estableció como objeto de la contratación la construcción de la carretera Paracaya-Aiquile-Mizque- Tramo I Aiquile Mizque. El contrato Administrativo suscrito fue protocolizado y mereció el testimonio público que cursa de fs. 38 a 67.

De la misma forma y producto del mismo proceso de Licitación, la Asociación Accidental ALFA, resultó adjudicada para la ejecución del segundo Tramo de la construcción de la carretera Paracaya Aiquile Mizque, tramo II que comprendía la construcción de la carretera entre Mizque y Cruce de Vacas. Luego de cumplidos los pasos administrativos que demanda la contratación estatal, se suscribió con esta finalidad el Contrato Administrativo de Obra N° 216/2008 GCT-OBR-CAF que fue protocolizado y mereció el testimonio público N° 817/2009 que cursa de fs. 401 a 433.

Los documentos aportados por las partes y los relatos que contienen la demanda y la contestación, muestran que ambos proyectos-contratos fueron iniciados simultáneamente con la orden de proceder y ejecutar trabajos por parte de la Asociación Accidental contratista ALFA.

Sin embargo, por incumplimientos contractuales que se atribuyen las partes recíprocamente, los contratos administrativos 215/2008 GCT-OBR-CAF y 216/2008 GCT-OBR-CAF fueron resueltos aplicando el procedimiento de terminación de contrato que contempla la cláusula vigésima primera de cada uno de los contratos de obra suscritos. Esta resolución contractual se presentó en primera instancia por las acciones ejecutadas por la Asociación Accidental ALFA, quien atribuyó las culpas o motivos para terminar el contrato a la Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C.; y posteriormente fue ejecutado similar procedimiento resolutorio en aplicación de la misma cláusula de los contratos de obra por la entidad pública contratante Administradora Boliviana de Carreteras ABC, quien atribuyendo los motivos de la resolución contractual al incumplimiento de la Asociación Accidental ALFA.

Los argumentos expresados por la Asociación Accidental ALFA para resolver los contratos de obra, son justamente los que fundamenta en la demanda y que constan en las notas con intervención Notarial que cursó a la Administradora Boliviana de Carreteras, mismas que fueron desconocidas por la entidad demandada en la contestación.

Tramo I Contrato Administrativo ABC N° 215/2008 GCT-OBR-CAF

El 26 de abril de 2012 (fs. 92 a 116) mediante el Cite JP-055-2012 de la misma fecha, Juan Pablo Reyes Stumvoll Representante Legal del consorcio Asociación Accidental ALFA Tramo I, comunicó a la Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C. su intención de resolver el contrato administrativo de obra suscrito para la ejecución del Tramo I y acompañó en calidad de Anexo documentos de sustento. Al efecto, manifestó en la nota haber agotado las instancias de diálogo con el contratante y que por las dificultades de continuar ejecutando la obra es que comunica su intención de resolver el contrato. Con esa finalidad atribuye las causales de resolución contractual a la Administradora Boliviana de Carreteras a quien imputa en síntesis: el incumplimiento en la entrega de diseño final, variación de cantidades según documentos contractuales, modificaciones y complementaciones a diseños, incumplimiento en la entrega de documentación técnica de diseño, incumplimiento la liberación de derecho de vía, incumplimiento oportuno en el pago de Certificados de Avance de Obra. Esta comunicación, según muestra la intervención de la Notario de Fe Pública de la ciudad de Cochabamba Mónica Reyes Claros, fue diligenciada el jueves 26 de abril de 2012 a horas 15:30 en oficinas de la ABC en la ciudad de Cochabamba ubicada en la Av. Villazon Zona Pacata Baja, entregándose a la Secretaria del Director Regional de Cochabamba de la ABC.

El 22 de mayo de 2012 la Asociación accidental ALFA dirigió el CITE JP-80-2012 (que cursa de fs. 312 a 313) a la Jefatura Departamental de la A.B.C. Cochabamba para hacer efectiva la resolución de contrato y en su texto da respuesta a una comunicación de A.B.C./GRN/JUR/2012-0177 de fecha 18 de mayo del mismo año, en la que rebate los argumentos de ABC Cochabamba respecto de la inadecuada diligencia de la comunicación de intención de resolución de contrato que se presentó por ALFA el 26 de abril de 2012 en la Dirección Departamental de la Administradora Boliviana de Carreteras Cochabamba. La entrega de esta segunda comunicación, fue efectuada con la intervención de la Notario de Fe pública Mónica Reyes Claros en la ciudad de Cochabamba en la Av. Villazon zona Pacata Baja en las oficinas de las Administradora Boliviana de Carreteras Jefatura Departamental.

En efecto este documento revela el conflicto sobre la validez o invalidez del procedimiento de comunicación de intención de resolución y de efectiva resolución de contrato que presenta este proceso.

Por su lado la Administradora Boliviana de Carreteras ABC, el 22 de mayo de 2012, diligenció la comunicación A.B.C./GRN/DCB/JUR/2012-0179 de fecha 21 del mismo mes y año, en la que comunicó a Juan Pablo Reyes Stumvoll como representante de la Asociación Accidental ALFA su intención de resolución del contrato ABC 215/08 GCT-OBR-CAF Tramo I Mizque Aiquile. Esta nota, afirma que el contrato de obra se encuentra vigente y que producto de hechos verificados por la Supervisión y Fiscalización del proyecto existen elementos constitutivos de causales de resolución de contrato que son atribuibles al contratista, al efecto, sostiene que: No se incorporó al especialista ambiental a la obra, existe incumplimiento en la movilización del nuevo Superintendente de Obra designado, que existe intermitentes movilizaciones de equipo, no existe representante técnico del contratista en la obra, no existe equipo suficiente en obra, existe fallas de los equipos del contratista. Luego fundamento en los términos del contrato adecuando las conductas a las causales de resolución contractual para terminar conminando a la contratista ALFA a pronunciarse en el término de 15 días según procedimiento. La comunicación, fue diligenciada por la Notario de Fe Pública Rosario Kayo de la ciudad de La Paz el 22 de mayo de 2012 haciendo costar que la Carta ABC/GRN/DCB/JUR/2012-0179 dirigida por el Ing. Limbert F. Illanes G Jefe Departamental Cochabamba a.i de la Administradora de Carreteras Cochabamba se dirige al representante legal de la Asociación Accidental ALFA Ing. Juan Pablo Reyes Stumvoll. No consta el lugar de entrega, sin embargo a fs. 316 se tiene el cargo de recibido el 22-5-12 acompañado del sello de la Asociación Accidental ALFA.

La prueba documental de fs. 320 a 328, muestra que los argumentos de esta comunicación fueron rebatidas por la contratista ALFA desconociendo su efecto.

El 22 de junio de 2012, la ABC comunicó hacer efectiva la resolución del contrato conforme a la intención inicial que comunicó a la Asociación Accidental ALFA, para este cometido, le dirigió la nota A.B.C./GRN/DCB/JUR/2012/0202 reiterando los incumplimientos que le fueron imputados en la primera comunicación que hizo con este motivo y dejando constancia de que las observaciones no fueron corregidas, por lo que da por terminado el contrato. Esta nota que cursa de fs. 343 a 345 cuenta con cargo de recepción fechada el 26 de junio de 2012 y con el sello de la Notaría de Fe Pública N° 39 de la ciudad de Cochabamba Mónica Reyes Claros.

La Asociación Accidental Alfa en conocimiento de la comunicación de ABC Cochabamba, respondió desconociendo y alertando sobre la invalidez de este procedimiento de resolución de contrato mediante comunicaciones notariales dirigidas a la parte demandada.

Tramo II Contrato Administrativo ABC N° 216/2008 GCT-OBR-CAF

El mismo 26 de abril de 2012, la Asociación Accidental ALFA diligenció la carta CITE JP-056-2012 en la que comunicó a la Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C. Dirección Regional Cochabamba su intención de resolver el contrato administrativo suscrito para la construcción del Tramo II Mizque Cruce de Vacas con similares argumentos a los que comunicó para la resolución del contrato que

corresponde al Tramo I. Esta carta acompañada de respaldos en Anexo fue entregada a la A.B.C. con la intervención de la Notario de Fe Pública Mónica Reyes Claros del distrito judicial de Cochabamba en las oficinas de la Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C. ubicada en la Av. Villazon zona Pacata Baja de esa ciudad.

La intención de resolución de contrato notificada por la Asociación Accidental ALFA a la Administradora Boliviana de Carreteras fue hecha efectiva el 22 de mayo de 2012 mediante el CITE JP-081-2012, comunicación que da cuenta de que la contratante no resolvía las observaciones en el plazo establecido, en consecuencia da por terminado el contrato por causales que le atribuyó. Esta nota que cursa de fs. 662 hasta la intervención notarial de fs. 665, fue entregada a la Administradora Boliviana de Carreteras de la ciudad de Cochabamba en la Av. Villazon, Zona Pacata Baja de ese departamento, según refleja la Notario que intervino Mónica Reyes Claros.

En la misma secuencia de hechos que se presentaron para el contrato que involucra al Tramo I, la Administradora Boliviana de Carreteras a través de la Gerencia Regional de Cochabamba de esa institución, el 22 de mayo de 2012 (fs. 620 a 624) entregó con intervención notarial la nota A.B.C./DCB/JUR/2012-0180 de intención de resolución del contrato administrativo que suscribió para la construcción de la carretera Tramo II Mizque- Cruce de Vacas, alegando que existen causales que implican la resolución del contrato que le son atribuibles a la contratista ALFA, advirtiendo que de no ser corregidas en el plazo de 15 días se dará por efectivamente resuelto el contrato. Según la diligencia notarial de fs. 624, esta comunicación fue entregada a la Asociación Accidental ALFA el 22 de mayo de 2012 a horas 11: 23, sin que se hubiera hecho constar el lugar de entrega. Sin embargo, a fs. 620 se puede ver el sello de la Asociación como constancia haberse recibido.

El 26 de junio de 2012, mediante la nota signada como A.B.C./GRN/DCB/JUR/2012-0203, la contratante A.B.C. comunicó a ALFA la resolución efectiva del contrato que corresponde al Tramo II, advirtiendo que las observaciones no fueran subsanadas en el plazo contractualmente establecido. Esta comunicación se realizó con la intervención de al Notario de Fe Pública Rosario Kayo Cuenca, quien hizo contar su entrega sin especificar el lugar. Esta nota, fue refutada por la Asociación Accidental ALFA en el mismo sentido que se presentó en el primer contrato, señalando que el contrato ya había sido resuelto entre otras exposiciones.

Cursan en el expediente comunicaciones o correspondencia dirigida tanto por ALFA como por A.B.C. como emergencia de la doble resolución del contrato en la que resulta evidente el conflicto respecto a la eficacia de los procedimientos resolutorios ejecutados por ambas partes. Asimismo, se observa entre la documental de cargo y descargo, informes de Supervisión y Fiscalización de Obra, copias de libro de órdenes y Anexos que sustenta el comportamiento en la etapa de terminación de contrato ejecutados en este caso.

VI.- DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso según la previsión de los arts. 775 y siguientes del Código de Procedimiento Civil con relación a la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconoce la competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia para ejercer el control judicial de los actos de la administración pública.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en determinar la validez jurídica de los actos ejecutados por las partes en el marco de los contratos administrativos de obra para su resolución, resultando indispensable determinar conforme los hechos expuestos en la demanda y contestación cuál de los procesos resolutorios de terminación de contrato ejecutados por cada uno de las partes causó efecto legal.

VII.- RESOLUCIÓN DE EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD.

Tal como se tiene del extracto de la contestación a la demanda que contiene esta resolución en su numeral II, la Administradora Bolivia de Carreteras, formuló excepción perentoria de caducidad del derecho de la Asociación Accidental ALFA a reclamar por los incumplimientos de contrato que expuso en su demanda, señalando al efecto, que nunca hubiese ejercido el derecho a reclamarlas en la vigencia del contrato tal como lo permite la cláusula décimo tercera de los contratos de obra suscritos, por lo que afirma que caducó el derecho del demandado a reclamar en esta instancia por esas afirmaciones. Con esa finalidad, sostiene que el demandante no acreditó el ejercicio de la facultad de la cláusula décimo tercera para que active una eventual controversia de alguno de los alcances reclamados en la demanda.

Admitida la excepción de caducidad de derecho, al momento de correrse en traslado por decreto de fs. 1584, el demandante guardó silencio sobre esta alegación presentado Replica vía fax e-mail el 30 de marzo de 2015, sin que curse en obrados manifestación sobre este punto.

Que, las excepciones perentorias, por mandato expreso del art. 343 del Cód. Pdto. Civ. L. N° 1760, deben ser resueltas por la autoridad jurisdiccional en la sentencia, por lo que son de previo y especial pronunciamiento, correspondiendo ser resuelta la excepción de caducidad de derecho opuesta por el demandado Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C. previo a ingresar al análisis de fondo de la problemática traída ante este Tribunal de Justicia.

En principio se tiene que las excepciones son mecanismos de defensa de las que pueden hacer uso las partes del proceso y tienen por finalidad sanear algunos aspectos procesales cuando se presenta como previas o extinguir el proceso cuando son perentorias. En el caso presente, se tiene que el demandado pretende vía excepción terminar el proceso en virtud de que considerara que caducó el derecho de los actores a demandar situaciones jurídicas para las que tenía plazos contractuales que debían ser observados, siendo que estos plazos son perentorios e implican la caducidad del derecho a hacer valer esas argumentaciones. En ese sentido, en observancia de la cláusula décimo tercera de cada uno de los contratos de obra entiende que el demandante ya no tiene derecho para solicitar pronunciamiento del Tribunal respecto de Diseño de la Obra, préstamo de bancos de materiales, liberación de derecho de vía, interferencia u obstáculos, pues no acreditó haber ejercido la facultad conferida por la señalada cláusula que active una eventual controversia.

Pasando a resolver, se tiene que la citada cláusula décimo tercera de los contratos administrativos suscritos y de donde deviene este proceso judicial, establece entre los derechos del contratista la posibilidad de efectuar reclamos para que estos sean corregidos. Estas observaciones, según el texto de la cláusula en cuestión, establece el plazo perentorio de treinta días posteriores a la fecha en la que se

produce el suceso que motiva el reclamo. Además, establece la formalidad de que la comunicación sea efectuada por escrito ante la Supervisión de la obra, para que esta sea también resulta en el plazo perentorio de 10 días.

En este orden de ideas, resulta necesario poner en contexto la pretensión que contiene la demanda de los actores Asociación Accidental ALFA, misma que está constituida por su solicitud de declarar con eficacia la resolución contractual que impuso contra la parte demandada A.B.C., siendo que los sucesos inicialmente relatados por los demandantes, corresponden al desarrollo de hechos que fueron el motivo de la comunicación de intención de resolución de contrato y su posterior efectivización, resultando evidente, que la exposición respecto de los incumplimientos que atribuyó a la A.B.C. para resolver el contrato, son parte del relato de sucesos que motivaron esa acción, sin que los mismo hubieran sido puestos ante la consideración de este tribunal de justicia con la finalidad de que sean debatidos en el proceso. Por lo que, siendo que esas afirmaciones no forman parte del debate o de la controversia expuesta por las partes del proceso, no existe fundamento que deba ser acogido en esta instancia sobre la caducidad del derecho de la parte demandante ALFA a exponer esas reclamaciones, pues la mismas no constituyen el objeto o la pretensión procesal que expuso en el proceso contencioso.

En virtud de lo fundamentado, corresponde a esta Sala Plena desestimar la excepción de caducidad de derecho presentada por la Administradora Boliviana de Carreteras ABC, POR TANTO se la declara IMPROBADA, debiendo en consecuencia ingresarse al fondo del conflicto presentado ante este Tribunal y resolverlo conforme manda las normas de nuestro ordenamiento jurídico.

VIII.- ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

VIII.1.- Inicialmente, es importante destacar que el proceso contencioso es la vía de control jurisdiccional en la que se dilucidan controversias emergentes de contratos, negociaciones o concesiones de la administración pública con los particulares, en este caso concreto, se tiene que la controversia que se identificó deviene de dos contrato administrativo suscritos entre la Administradora Boliviana de Carreteras ABC Gerencia Nacional y la Asociación Accidental ALFA conformada por las empresas individuales Hispano Americana, Empresa Técnica Constructora y de Servicios Olmedo Ltda., Ingeniería y Construcciones Tarija Incotar S.R.L., estos contratos en los que se produjo conflicto entre el interés público y el privado, son justamente la materia del proceso contencioso conforme el art. 775 del Código de Procedimiento Civil, sin que exista posibilidad jurídica de objetar las decisiones asumidas en el marco de los contratos administrativos por la vía de los recursos administrativos que la Ley de Procedimiento Administrativo reconoce para los actos administrativos, pues se trata de actuaciones administrativas de naturaleza distinta. En el caso concreto, se tiene que las resoluciones de contrato que impusieron las partes recíprocamente, no constituyen actos administrativos impugnables vía los recurso de revocatoria y jerárquico, sino que son actos ejecutados por las partes de los contratos administrativos, que en caso de conflicto, por mandato de la Ley deben ser sometido, siempre bajo la óptica del principio dispositivo, a la jurisdicción contenciosa en observancia de la competencia establecida por la L. N° 620.

La cláusula vigésima primera de cada uno de los contratos administrativos suscritos y que se detallaron supra, determinan la terminación de los contratos estableciendo claramente tres situaciones que la pudieren originar: 1. El cumplimiento del objeto de contrato, 2. La resolución del contrato por causales imputables a las partes y; 3. La resolución del contrato por causas de fuerza mayor o caso fortuito que afecten el interés público. En el caso que nos ocupa, el procedimiento de resolución de contrato fue activado por la Asociación Accidental ALFA y por la Administradora Boliviana de Carreteras para los mismos contratos.

El procedimiento descrito en la citada cláusula vigésima primera, establece ciertas formalidades para su cumplimiento. Entre ellas, la intervención notarial, dirigirse las comunicaciones y ser presentadas en el domicilio señalado por las partes en el mismo contrato. Asimismo, establece en principio, que la parte que considere que existe causal para resolver el contrato por incumplimiento atribuible a la contraparte, deba dirigir una primera misiva comunicando su intención de resolver el contrato y señalando con claridad la o las causales en las que funda esa intención, para que la otra parte en conocimiento de esta intención, subsane las observaciones que la motivan en el plazo de 15 días hábiles; y una vez subsanadas y satisfecho el reclamo, sea retirada por quien la opuso reencausando el curso de la contratación pública con la finalidad de cumplir su objeto, caso contrario, quien comunicó la intención de resolver el contrato, queda habilitado para comunicar por el mismo procedimiento que el contrato se ha resuelto efectivamente, debiendo en consecuencia ingresar el contrato en etapa de conciliación de saldos a favor o en contra para su cierre definitivo. En virtud de que la contratación administrativa está regida por las normas de contratación estatal. En este caso por el D.S. N° 0181, quien contrató con el Estado en cualquiera de sus niveles, debe según el tipo de contratación, otorgar garantías contractuales de cumplimiento de contrato y de correcta inversión de anticipo como parte de las seguridades que el mismo Estado establece para estos casos, garantías que en el caso de ocurrir el incumplimiento de contrato y haberse resuelto el mismo por causal atribuible a la contratista, debe ser ejecutada en resguardo del interés público, quedando pendiente la ejecución de la garantía de correcta inversión del anticipo con cargo a la liquidación final.

En el caso en el que la resolución del contrato se hubiere producido por causales atribuibles a la entidad pública contratante, la garantía de cumplimiento de contrato queda libre de cualquier ejecución y pendiente la garantía de correcta inversión de anticipo con cargo a la liquidación final como en el anterior caso, siempre y cuando la vigencia de esa garantía así lo permita.

Ahora bien, como ya se señaló, la Asociación Accidental ALFA comunicó mediante notas con intervención notarial su intención de terminar los contratos de obra TRAMO I y TRAMO II por causales atribuibles a la A.B.C., notificando estas comunicaciones en el domicilio de la Administradora Boliviana de Carreteras Regional Cochabamba. Es decir, que se notificó estas misivas en un domicilio diferente al expresamente señalado en los contratos de obra como el Edificio Palacio de Comunidades Piso 8 A.B.C. La Paz-Bolivia (ver cláusula octava).

Asimismo la empresa después de ser notificada legalmente en su domicilio con las notas de la A.B.C. para rescindir los contratos, mediante el acta de verificación notarial de 14 de junio de 2012, pretende la Asociación Accidental ALFA entregar la notas J.085/2012 y J.086/2012 ambas de intención de resolución de contrato en la oficina de ABC en la ciudad de La Paz, conforme sale de obrados de fs. 632 y 633. En ese orden de situaciones también se debe tomar en cuenta que si bien pasados los 15 días hábiles, la empresa formalizó también con intervención notarial la resolución del contrato por causales atribuibles a la entidad contratante A.B.C. con otras extensas notas a las que

acompañó varios anexos que sustentaban su decisión de terminar cada uno de los contratos de obra al igual que la primera vez lo realizó en un domicilio diferente al expresamente estipulado en el contrato, por lo que estas notificaciones no se hicieron efectivas a la entidad contratante ABC nacional.

De igual manera se debe tener presente que en el contrato no se estableció que la regional de la A.B.C. de Cochabamba tenga delegada tareas para el seguimiento y administración de los contratos suscritos en este caso, por lo que la correspondencia adjunta a la causa, da cuenta de que la A.B.C. nacional desconoció el procedimiento de resolución contractual que impuso la Asociación Accidental ALFA, por lo que luego inicio procesos de resolución contractual.

En ese sentido, analizada esta problemática, se tiene que las resoluciones contractuales impuestas se dieron por la A.B.C. nacional y no así por la Contratista ALFA, y que puestas en conocimiento de la empresa, la misma según muestra los descargos presentados, no hizo más que desconocer el procedimiento resolutorio que se le comunicó y no subsanó como mandan los contratos administrativos suscritos las observaciones realizadas, donde la A.B.C. nacional al constatar que ALFA incumplió con el contrato, conforme los informes de fiscalización que denotan el incumplimiento de la movilización de equipo y maquinaria, en los tramos que debía ejecutar y pese a las notas de reclamo no fueron subsanados, utilizando maquinaria de un tramo a otro, cuando debía contar con estos equipos para ambos tramos realizando trabajos intermitentes, desmovilizó equipo y personal sin autorización, incumplió temas ambientales, no cumplió el cronograma de trabajo, aceptando la sugerencia de la Supervisión de proceder con la resolución del contrato por causales atribuibles al contratista de acuerdo a la cláusula vigésima primera de cada uno de los contratos administrativos 215/2008 GCT-OBR-CAF y 216/2008 GCT-OBR-CAF.

En ese sentido, de la documental de cargo y descargo, informes de Supervisión y Fiscalización de Obra, copias de libro de órdenes y anexos se evidencia que la empresa ALFA no subsanó el reclamo, por lo que se procedió correctamente a la resolución debiendo ingresar el contrato en etapa de conciliación de saldos a favor o en contra para su cierre definitivo.

IX.- CONCLUSIONES.

En consecuencia, el Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad conferida de ejercer el control judicial de legalidad, concluye que la empresa ALFA desconoció arbitrariamente el proceso de resolución contractual que impuso el demandado en los contratos administrativos A.B.C. N° 215/2008 GCT-OBR-CAF y N° 216/2008 GCT-OBR-CAF por lo que las actuaciones emergentes, debiendo seguir el proceso de cierre de contrato que impone la cláusula vigésima primera de cada contrato de obra, al haberse resuelto estos por causales atribuibles a la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 775 y siguientes del Código Pdto. Civil, y la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara IMPROBADA la demanda contenciosa interpuesta por las empresas que conforman la Asociación Accidental ALFA, contra la Administradora Boliviana de Carreteras A.B.C.

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

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la entidad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



285

**Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuesto Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 26 a 28, interpuesta por Carlos Romualdo Calle Rivera en calidad de Gerente Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 73 a 77; la réplica de fs. 82 a 83; dúplica de fs. 88 a 89 y los antecedentes de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1752/2013 de 23 de septiembre que resuelve anular la Resolución ARIT-LPZ/RA 0646/2013 de 27 de mayo emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Oscar Gustavo Rojas Paredes contra la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales y anular también la Resolución Determinativa, tuvo la finalidad de que la Administración Tributaria emita un nuevo acto destinado a sanear el proceso de determinación, conforme establece el inc. c), parág. I, art. 212 de la L. N° 3092, ocasionó agravios a la administración tributaria puesto que no se realizó una adecuada valoración de la normativa vigente ni un correcto análisis de los datos del proceso.

Que el proceso de determinación se inició cumpliendo la normativa legal tributaria, a través de la remisión de la nota AN-GNFGC-DDCFC 485/2012 de 3 de mayo de 2012, mediante la cual la Aduana Nacional remitió fotocopias legalizadas de Declaraciones Únicas de Importación que permitieron evidenciar que el contribuyente realizó importantes importaciones de ropa, motivo por el cual se notificó posteriormente a Oscar Gustavo Rojas Paredes con la Orden de Verificación 0012OVE01847 y requerimiento 103322.

Que el 22 de octubre se levanta Acta por Contravención Tributaria contra el mencionado contribuyente, por estar inscrito en el Padrón de Contribuyentes.; posteriormente se emitió la vista de cargo de 5 de noviembre de 2012, que contiene hechos, actos, elementos y valoraciones suficientes que forman parte de los argumentos de la Resolución Determinativa emitida el 04 de febrero de 2013; el 29 de mayo del mismo año se notifica a la Administración Tributaria con la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0646/2013 de 27 de mayo que confirma la Resolución Determinativa 27 0059 13 de 04 de febrero.

Que una vez interpuesto el recurso jerárquico, se pronunció la respectiva resolución que determinó la nulidad de la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0646/2013 de 27 de mayo y de la resolución determinativa 270059 13 de 04 de febrero y una vez solicitada la aclaración de la mencionada resolución jerárquica, fue pronunciado el auto motivado AGIT-RJ 0133/2013 de 11 de octubre que dispuso no haber lugar a lo solicitado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que existe contradicción en la resolución de recurso jerárquico, ya que por una parte establece que el recurso de alzada cumplió con los principios de congruencia, imparcialidad e inexistencia de omisión alguna que dé lugar a la anulación del trámite en instancia de alzada y, posteriormente, resuelve anular la resolución de alzada, lo cual crea inseguridad para la administración tributaria, por existir argumentos oscuros en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1752/2013 y contradice los argumentos de la S.C. N° 1640/2010-R de 15 de octubre de 2010.

Indica que cuando la parte demandada decidió anular la resolución determinativa y la resolución de alzada, basó su fundamento en el hecho de que la Administración Tributaria no realizó mayor investigación sobre la veracidad de los argumentos del contribuyente, como la obtención de información respecto a su actividad comercial, como ser, el domicilio registrado en las Declaraciones Únicas de Importación, movimiento migratorio, cuentas bancarias y otros; hace referencia a la etapa de verificación y, contradictoriamente, la Resolución de Recurso Jerárquico 1752/2013 anula solamente todo lo obrados hasta la Resolución Determinativa y no así hasta la etapa anterior de verificación e investigación, como establece el art. 95 de la L. N° 2492 .

Que la administración tributaria valoró la prueba, basándose en la sana crítica, y con relación a la prueba presentada por el contribuyente fuera de plazo, señala que no correspondía ser valorada por la administración tributaria por no ser de reciente obtención, además de no haber concurrido motivo alguno por el cual, la misma no fue obtenida con anterioridad, además de que su contenido versa sobre la determinación de reparos y refiere que tampoco le correspondía pronunciarse sobre cada uno de los descargos extemporáneos presentados por el contribuyente.

Indica que los descargos presentados por el contribuyente se refieren a un solo hecho, sin embargo la parte demandada tomó en cuenta lo expresado por el contribuyente, sobre supuestas denuncias sin sentencia y sin una adecuada investigación penal avanzada.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto precedentemente, solicita declarar probada la demanda y consiguiente revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1752/2013 de 23 de septiembre y Auto Motivado AGIT-RJ 0133/2013 de 11 de octubre, confirmando la Resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0646 de 27 de mayo de 2013 que mantuvo firme y subsistente la resolución determinativa 17-0059-13 de 4 de febrero.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La parte demandada señala que el Recurso de Alzada denuncia: a) violación al debido proceso, al principio de legalidad y presunción de inocencia, puesto que los manifiestos de importación fueron ilegalmente tramitados, motivo por el cual se inició un proceso penal por falsedad ideológica contra los agentes despachantes de aduana y los técnicos aduaneros, prueba que no fue considerada y menos mencionada por la Administración, además de que no se consideró el principio de inocencia, considerando que no se demostró la habitualidad de la venta de bienes muebles y al no considerar estos presupuestos, se asume una presunción de culpabilidad; b) omisión de valoración de la prueba, ya que la administración tributaria solo enuncia la nota de 27 de agosto de 2012, omitiendo mencionar la declaración jurada voluntaria, memorial de 15 de noviembre de 2012, de desconocimiento de actividad, orden judicial de 26 de noviembre de 2012 y denuncia penal de 26 de diciembre de 2012.

Que la resolución de alzada establece que el SIN presumió la venta de la mercadería, al costo de importación, sin añadir costos adicionales o márgenes de utilidad normales en la comercialización, lo cual demuestra que no existe vicio alguno en la aplicación del método de determinación de la base imponible sobre base presunta y, que se cumplió a cabalidad el principio de legalidad y debido proceso, otorgando seguridad jurídica en la actuaciones efectuadas por el SIN.

Que lo relacionado por la administración tributaria, respecto a las declaraciones únicas de Importación observadas, no determinan ni establecen con carácter definitivo la comisión del delito (cosa juzgada), para que conforme a derecho se determine que Oscar Gustavo Rojas Paredes no fue el importador de la mercadería consignada en las citadas Declaraciones Únicas de Importación y este hecho afecte a la inexistencia de la deuda tributaria en su contra, además que la resolución de alzada refiere que de conformidad al art. 207 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.), no son aplicables en los recursos de Alzada y Jerárquico, tercerías, excepciones, recusaciones ni incidente alguno, por lo cual la denuncia penal por falsedad de las DUI, no puede ser planteado como un incidente de prejudicialidad que deje en statu quo el proceso de determinación iniciado por el SIN, y que se demostró en caso de autos, que Oscar Gustavo Rojas solo demostró el inicio de acciones penales en contra de los autores del supuesto delito de falsedad, sin que exista un fallo dictado por la autoridad jurisdiccional, que tenga autoridad de cosa juzgada.

Indica que el administrado tenía posibilidad de adjuntar mayores elementos que demuestren que no importó la mercadería descrita en las pre citadas DUI, como ser movimientos bancarios, documentación aduanera u otros elementos que generen duda razonable respecto a que no fue el importador de la mercadería, y probar que no efectuó venta alguna de mercadería, además que el hecho de ser "pintor" no lo inhibe ni excluye de tener otra actividad.

Indica que la resolución de alzada afirma que el acto administrativo impugnado, reúne los requisitos previstos por el art. 99 de la L. N° 2492, fundamentación de hecho y de derecho, normas aplicables, base imponible sobre base presunta, calificación de la conducta, evidenciando que el acto se encuentra correctamente motivado, valorando a prueba de conformidad al art. 81 de la L. N° 2492, observando además que en la presentación de la prueba el sujeto pasivo no observó el plazo previsto en el art. 98 de la señalada ley, en la etapa del proceso de determinación y en la etapa de impugnación ante la instancia recursiva, de conformidad al art. 218 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.), pero que una vez verificada la misma, no fue suficiente para verificar los cargos emitidos en su contra, determinando correctamente el IVA e IT de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008 en base a las DUIs.

Con relación a las pruebas, señala que la documentación presentada el 26 de diciembre de 2012, estaría fuera del término previsto por el art. 98 de la L. N° 2492 y señala que los argumentos vertidos por la instancia de alzada, no pretenden corregir los actos de la Administración Tributaria, sino más bien hace una revisión de los antecedentes y resolver el caso, por lo que se cumple con el principio de congruencia e imparcialidad aplicando lo previsto por los arts. 198 parágrafos I, inc. e), 200 num. I y 211 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.) al no ser evidente ninguna omisión que dé lugar a la anulación del trámite en instancia de alzada, sin embargo la administración tributaria, en mérito a sus facultades de fiscalización dispuestas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, inició el proceso de verificación al recurrente y solicitó información a la Administración Aduanera, determinando ingresos no declarados, respaldados en pólizas de importación, lo cual fue de conocimiento del contribuyente, permitiéndole asumir defensa hasta la emisión de la vista de cargo y de conformidad al art. 76 de la L. N° 2492 el sujeto pasivo presentó pruebas y formuló descargos mediante memoriales de 16 de noviembre y 27 de diciembre de 2012 y si bien las pruebas no fueron presentadas dentro del plazo establecido en el art. 98 de la L. N° 2492, el principio de verdad material permite trascender más allá del aporte efectuado por el interesado con el objeto de acercarse lo más posible a la verdad de los hechos.

Que la Resolución Determinativa se pronuncia de manera general, argumentando la inexistencia de respaldo probatorio contundente y suficiente para desvirtuar los reparos establecidos, lo cual significa que el SIN omitió valorar de manera correcta los documentos probatorios, asignando a cada uno de ellos un valor probatorio específico, de forma motivada, resguardando el derecho a la defensa del sujeto pasivo, debiendo tomarse también en cuenta el argumento del sujeto pasivo, que hace referencia al desconocimiento de importaciones realizadas a su nombre, respaldando tal extremo con la presentación de la denuncia interpuesta ante el Ministerio Público por Oscar Gustavo Rojas Paredes, quedando limitado de aportar más prueba por corresponder las investigaciones a esa instancia, y señala también que la Resolución Determinativa no cumplió con la previsión contenida en los arts. 99, parág. II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310 al carecer de fundamentación de los actos emitidos por la Administración Tributaria, cuya ausencia vicia de nulidad el mencionado acto.

II. 2. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita declarar improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1752/2013 de 23 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión y compulsas de los antecedentes que cursa en obrados, se establece lo siguiente:

La Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Vista de Cargo 29 0196 12 de 5 de noviembre de 2012 (fs. 8), disponiendo que Oscar Gustavo Rojas empoce la suma de UFVs 1.347.774 por una determinación parcial de sus obligaciones tributarias, que alcanza solamente a los aspectos definidos en la misma; actuación con la que fue notificado el interesado mediante diligencia de fs. 9, el 13 de noviembre de 2012.

En el Anexo I de antecedentes administrativos, de fs. 2 a 10 cursa la Resolución Determinativa 17 0059 13 de 4 de febrero, relativa a la orden de verificación 0012OVE01847, que determinó de oficio la deuda tributaria de Oscar Gustavo Rojas en la suma de UFV 791.563 por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008; de fs. 49 a 56 cursa el Informe Técnico Jurídico ARIT-LPZ-0646/2013 de 23 de mayo, que recomienda confirmar la resolución determinativa antes individualizada.

De fs. 57 a 65 cursa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ-0646/2013 de 27 de mayo, que confirma la Resolución Determinativa; posteriormente cursa en antecedentes el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-1752/2013 de 20 de septiembre, que recomienda anular la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ-0646/2013 de 27 de mayo y anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la

resolución determinativa 17-0059-13 por haberse vulnerado el derecho al debido proceso al no haber realizado mayor investigación sobre las pretensiones del sujeto pasivo y por falta de valoración de las pruebas aportadas por este.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, se identifican los siguientes puntos como objeto de controversia:

1. Si la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1752/2013 es contradictoria e incongruente.
2. Si la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1752/2013 carece de motivación y fundamentación.
3. Si en el proceso de determinación existió correcta valoración de la prueba por parte de la Administración Tributaria.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Que por su naturaleza jurídica, el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Directorio de la Aduana Nacional.

Que del análisis del problema jurídico planteado se tuvo lo siguiente:

V.1. Sobre el primer objeto de controversia, referido a: Si la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1752/2013 es contradictoria e incongruente, corresponde señalar que el argumento vertido por la parte demandante, en sentido de que existiría contradicción e incongruencia en la resolución que impugna, hace referencia al hecho de que la resolución del recurso de alzada cumple con el principio de congruencia e imparcialidad, sin que se evidencie omisión alguna que dé lugar a la anulación del trámite en instancia de alzada; para luego disponer en la parte resolutive la nulidad de la misma, entre otros.

Sobre el particular, cabe puntualizar que la resolución impugnada en el caso de autos es clara y objetiva cuando señala que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ-0646/2013 de 27 de mayo es congruente e imparcial en cuanto se refiere al hecho de que la instancia de alzada no pretendió corregir los actos de la Administración Tributaria, sino más bien, hacer una revisión de los antecedentes del caso y, en función a su análisis, resolver el caso de autos; consiguientemente, este tribunal no halla contradicción alguna en que hubiese incurrido la instancia jerárquica sobre el particular.

V.2. Con relación a la valoración de la prueba, cabe señalar que una vez iniciado el proceso de verificación por la administración tributaria, se solicitó información a la administración aduanera y, de conformidad a las Pólizas de Importación, se determinaron ingresos no declarados, aspecto que fue puesto en conocimiento del contribuyente, quien asumió defensa, presentando pruebas de descargo y si bien las pruebas aportadas el 27 de diciembre de 2012 fueron extemporáneas y no cumplían lo establecido en el art. 98 de la L. N° 2492, de antecedentes se desprende que uno de los argumentos respaldados por la respectiva denuncia efectuada al Ministerio Público por el contribuyente, radica en el hecho de que éste desconocía la existencia de importaciones realizadas a su nombre, prueba que no podía ser aportada con premura por el contribuyente, debido a que esta circunstancia dependía del desarrollo investigativo correspondiente.

Por otro lado, cabe resaltar que en virtud al principio de verdad material correspondía a la parte demandante, efectuar las investigaciones necesarias tendentes a considerar o desvirtuar los hechos, y no como ocurrió en el caso de autos, en que la Administración Tributaria omitió la averiguación de la situación que origina la presente controversia, puesto que no buscó información sobre la actividad comercial del contribuyente, cuentas bancarias, domicilio registrado y otros que pudieran aportar los insumos necesarios para establecer los hechos, dejando así de ejercer sus facultades de verificación, fiscalización, e investigación, observando lo dispuesto por el art. 100 de la L. N° 2492, con la finalidad de acercarse a la verdad, en resguardo del debido proceso y del derecho a la defensa consagrado por la Constitución Política del Estado.

Que sobre el particular, el art. 180.I de la C.P.E. establece que la jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez que deben contener las resoluciones judiciales, siendo por tanto motivación y fundamentación de las resoluciones judiciales, los elementos preponderantes del debido proceso y persiguen tres fines específicos a saber; primero, permite que el tribunal de instancia superior efectúe el respectivo control al fallo impugnado, habida cuenta que, a partir de una clara explicación de los motivos y razones para decidir en una u otra forma, las partes podrán interponer las respectivas impugnaciones y, a falta de ello el afectado estaría en la imposibilidad de precisar contra qué criterios o conceptos dirigirá su impugnación; segundo, que el justiciable adquiera seguridad, confianza y convencimiento en la decisión asumida por la autoridad encargada de impartir justicia, que conlleve a comprender con meridiana claridad los motivos y razones que pudieron haber guiado a la autoridad para decidir en una determinada forma; asimismo, apreciar qué circunstancias y elementos de hecho y derecho fueron tomados en cuenta por el juzgador y, si las alegaciones y proposiciones probatorias fueron consideradas, explicando con meridiana claridad el valor que merecieron los mismos; y, tercero, pretende hacer públicas las razones que asistieron al juzgador para fallar en un determinado sentido, a fin de que el ciudadano común comprenda la razón de la decisión, porque de ellos deviene la facultad de impartir justicia, conforme estipula el art. 178.

Que entre los elementos integradores del debido proceso, es posible identificar el principio de congruencia, que el Diccionario de la Real Academia Española, entiende como: "1. f. Conveniencia, coherencia, relación lógica. 2. f. de conformidad entre los pronunciamientos del fallo y las pretensiones de las partes formuladas en el juicio". En el marco de la premisa anterior y, desde una óptica doctrinal, la congruencia de las resoluciones judiciales amerita una comprensión desde dos acepciones; primero, relativo a la congruencia externa, la cual se debe entender como el principio rector de toda determinación judicial, que

exige la plena correspondencia o coincidencia entre el planteamiento de las partes (demanda, respuesta, impugnación y resolución) y lo resuelto por las autoridades judiciales, en definitiva, el principio de congruencia se constituye en una prohibición para que el juzgador considere aspectos ajenos a la controversia; es decir, cuestiones que no fueron identificados por las partes como puntos de discusión o consideración; y, segundo, la congruencia interna, referida a que, si la resolución es comprendida como una unidad congruente, en ella debe existir un hilo conductor que le dote de orden y racionalidad, desde la parte considerativa de los hechos, la identificación de los agravios, la valoración de los mismos, la interpretación de las normas y los efectos de la parte dispositiva; es decir, se pretenden evitar que, en una misma resolución existan consideraciones contradictorias entre sí o con el punto de la misma decisión.

Que la S.C.P. N° 0112/2012 de 27 de abril señaló: "...la constitución de 2009, inicia un constitucionalismo sin precedentes en su historia, que es preciso comprender para construir, hilar una nueva teoría jurídica del derecho boliviano, en una secuencia lógica que va desde la comprensión de este nuevo derecho hasta los criterios para su aplicación judicial. Esto debido al nuevo modelo de Estado insito en el texto constitucional... con un rol preponderante de los jueces a través de su labor decisoria cotidiana.". Lo que significa que en este nuevo Estado Social Constitucional de derecho, la primacía de la Constitución desplaza a la primacía de la ley, exigiendo de los jueces un razonamiento que desborda la subsunción a la ley, en aplicación primaria de los principios y valores constitucionales.

En esta misma lógica la S.C.P. 0140/2012 de 9 de mayo, razonó lo siguiente: "Desde la concepción del Estado Constitucional de Derecho, la tramitación de los procesos judiciales o administrativos no debe constituirse en simples enunciados formales (justicia formal, como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales), sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos (justicia material, debido proceso y sus derechos fundamentales constitutivos y sustantivos)". En este entendido Bolivia asume un nuevo modelo de Estado a partir de la aprobación de la nueva Constitución Política del Estado el año 2009, basado en el respeto e igualdad de toda la sociedad boliviana, resaltando los principios y valores constitucionales, en tal sentido el rol que antes se le atribuía al Juez o Tribunal ha cambiado, pues, el proceso es un instrumento para que el Estado a través del Juez cumpla con su más alto fin, que es lograr la armonía social y la justicia material, ya que ahora los jueces y tribunales deben estar comprometidos con la averiguación de la verdad material y la consolidación de la justicia material, interviniendo activa y equitativamente en el proceso, para lograr que la decisión de fondo esté fundada en la verdad real de los hechos (verdad material), pues hoy la producción de pruebas no es de iniciativa exclusiva de las partes, sino que existe la posibilidad incluso más amplia de generar prueba de oficio que revele la verdad material de los hechos, puesto que su actividad no está guiada por un interés privado de parte, como el de los contendientes quienes tienen su propia verdad, al contrario su interés al ser representante del Estado Social es público y busca el bienestar social, evitando así que el resultado del proceso sea producto de la sola técnica procesal o la verdad formal que las partes introducen al proceso, por lo que en conclusión, el juez tiene la amplia facultad de decretar la producción de pruebas de oficio que considere necesarias y que resulta fiel expresión del principio de verdad material en procura de la justicia material, sobre los cuales se cimienta su nuevo rol de garante de derechos fundamentales.

En este sentido acudiendo al derecho comparado la Sentencia T-264/09 de la Corte Constitucional de Colombia, desarrolla la verdad material realizando un análisis, minucioso respecto a este principio y la función de juez en la averiguación de la verdad, señalando: "...es posible distinguir dos tendencias: una que preconiza que el proceso civil mantenga un carácter plenamente dispositivo, y otra que propugna por dar pleno alcance a las facultades oficiosas del juez, incluidas aquellas de carácter inquisitivo para la determinación de los hechos. La primera tendencia concibe al proceso exclusivamente como un mecanismo para la resolución pronta y definitiva de los conflictos sociales mediante la composición de los intereses en pugna, en tanto que la segunda lo concibe como una instancia destinada a lograr la vigencia y efectividad del derecho material.

La verdad, desde el primer punto de vista no resulta relevante e, incluso, puede convertirse en un obstáculo para la composición de conflictos dentro de términos temporales estrictos, pues supone (i) el alejamiento de posiciones intermedias que permitan soluciones sencillas y prácticas, o que lleven a un acuerdo para la terminación del proceso basado más en la conveniencia que en la verdad, y (ii) implica un desgaste de recursos, lo que disminuye la eficacia y eficiencia del proceso.

Desde el segundo punto de vista, en cambio, se considera que una decisión solo es justa si se basa en un soporte fáctico que pueda considerarse verdadero. En este sentido, la verdad es un fin del proceso, y la solución de conflictos solo se considera adecuada si se lleva a cabo mediante decisiones justas, basadas en un fundamento fáctico confiable y veraz."

En función a lo expuesto precedentemente, se tuvo que la Administración Tributaria al incurrir en falta de fundamentación de la Resolución Determinativa, vulneró los arts. 99 Parág. II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, así como lo dispuesto por el art. Parág. II del art. 115 de la Constitución Política del Estado, viciando de nulidad sus actos en sede administrativa, extremo que fue correctamente valorado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1752/2013 de 23 de septiembre, que anuló la Resolución ARIT-LPZ/RA 0646/2013 de 27 de mayo y de igual manera anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Determinativa 17-0059-13 de 4 de febrero, con la finalidad de que se proceda al saneamiento del proceso de determinación, obró conforme a derecho, enmarcándose en las disposiciones legales que sustentan esta decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 28, interpuesta por la Gerencia Distrital El

Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1752/2013 de 23 de septiembre.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



286

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 19, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1694/13 de 17 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 43 a 47, replica de fs. 75 a 77; renuncia a duplica al no haberse presentado ésta; apersonamiento del tercero interesado de fs. 94; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 16 a 19), con los siguientes fundamentos:

1. Del Informe AN-GNFGC-DIAFC N° 151/12 de 5 de septiembre de 2012 se tiene: a) De acuerdo al reporte de Gerencia de Sistemas se evidenció que de los 34 vehículos nacionalizados, 20 de ellos se encuentran bajo el rubro de camión hormigonero y los restantes 14 se hallan bajo el rubro de hormigonero, ello dentro de sus FRVs correspondientes; b) Según verificación en el SINUDEA++ se puede constatar que las 34 DUI's están observadas; c) Mediante la verificación realizada en el sistema del RUAT se determinó que los datos de los 34 medios de transporte son observados; d) Del análisis de los FRVs se deduce que de los 34 medios de transporte, 20 se encuentran registrados dentro del numeral de clase vehículo como camión hormigonero y el restante 14 como hormigonero; y e) Del sistema del RUAT se obtuvo que 20 de los medios de transporte que figuran en el FRVs como camión hormigonero en el RUAT estos datos son modificados como camión tracto camión y volqueta.

2. Del Acta de Intervención Contravencional ANGNFC-C N° 38/12 de 12 de septiembre de 2012 se tiene: Por lo tanto y al contar con documentación de respaldo la modificación posterior al despacho se establece la presunción de la comisión por contravención tributaria por contrabando por un valor CIF de \$us. 50.406.28 y los tributos pagados que ascienden a Bs 72.792.00 equivalentes a UFV's 44.273.33.

3. En base al Informe AN-GNFGC-DIAFC N° 151/2012, Acta de Intervención Contravencional ANGNFC-C N° 38/2012 y la prueba analizada se dicta la Resolución Sancionatoria de Contrabando CONTRAVENCIONAL AN-GRPGR-ULEPR-RS- 003/13 de 21 de febrero de 2013 que resuelve declarar probada la comisión de contravención aduanera.

4. Interpone demanda contenciosa administrativa. La Autoridad General de Impugnación Tributaria emite su resolución en base a los siguientes argumentos: "xix. En función a lo expuesto, se evidencia que toda la documentación que sustenta la DUI C-1354 de 15 de julio de 2011 y los documentos posteriores a la nacionalización emitidas por instituciones autorizadas como es DIPROVE y el Gobierno Municipal determinan que el vehículo observado ingreso como Camión Hormigonero y no como Tracto Camión como refiere la administración aduanera, consecuentemente, siendo que el ente aduanero no porta mayor documentación que sustente sus aseveraciones la conducta de José Almanza Sanizo, no se adecua a las previsiones establecidas por el inc. f) del art. 181 de la L. N° 2492, puesto que su vehículo está amparado por la

citada DUI's...". Al respecto refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se señaló lo siguiente: "Que la misma Autoridad de Impugnación Tributaria en un caso análogo y en base a la normatividad vigente ha dispuesto en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0020/13 de 8/1/2013 que se cita como precedente administrativo en su fundamento técnico jurídico señala: "...xv. Consecuentemente, valorada la prueba presentada conforme a lo solicitado en alegatos por Dativo Capuma Condori Condori, se evidencia que el vehículo nacionalizado con DUI's C-76, corresponde a un tracto camión de la sub partida arancelaria 8701.20.00.00 y no a un camión hormigonero de la sub partida arancelaria 8705.40.00 siendo que la sub partida arancelaria 8701.20.00.00, estaba prohibida de importación en el momento del despacho... Por lo tanto la conducta de Dativo Capuma Condori Condori, se adecua a las previsiones establecidas por el inc. f) del art. 181 de la L. N° 2492...".

5. Asimismo, manifestar el amparo de las siguientes normativas legales que a continuación se detallan: Al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y el último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492 modificado por la cláusula decima sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317 se emite el Acta de Intervención Contravencional ANGNFC-C N° 38/2012 de la DUI C-1354 de 15 de julio de 2011, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional.

6. La prueba presentada por el recurrente luego de ser analizada y valorada las mismas no desvirtúan la observación realizada en el Informe AN-GNFGC-DIAFC N° 151/2012 y Acta de Intervención Contravencional ANGNFC-C N° 38/2012 y conforme establece el art. 3 del D.S. N° 29836, incorpora en el art. 9 del anexo del D.S. N° 29836 la prohibición de importación de vehículos automotores de las partidas 8702 y 8704, concluyendo que al ser un vehículo con antigüedad mayor a 7 años a la verificación del Sistema RUAT y la verificación del permiso para porteo internacional de carga, tendría que apropiarse a la partida 8704 (vehículos para transporte de mercancías, lo que implica que se encuentra dentro de las prohibiciones de importación.

7. El demandante transcribe los siguientes arts. 65, 81 y 148 del Cód. Trib., 48 del D.S. N° 27310, 85 de la L. N° 1990 y 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1694/13 de 17 de septiembre del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la resolución sancionatoria.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 3 de enero de 2014 (fs. 21) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 43 a 47), con los siguientes argumentos:

a) Se debe poner en evidencia que el memorial de demanda contencioso administrativa no es claro en sus fundamentos ni en su petitorio, que son solamente copia de las citas normativas y quejas por demás generales sin explicar de qué forma la Autoridad General de impugnación tributaria a través de su resolución jerárquica, vulnero los derechos del demandante y de qué forma malinterpreto o aplicó la norma al caso concreto, es más el demandante no ha expresado claramente a que pruebas se refiere, que no debieron ser valoradas y solo hace transcripción de fragmentos normativos sin la debida fundamentación, por lo que la queja general del demandante es una formación sin respaldo, aspecto que es corroborado por la Sentencia N° 215/2013. Asimismo, existe un aspecto que el mismo demandante, no menciona, como el hecho de que la resolución jerárquica señaló: "IV.4.1. Cuestión previa. I. En principio cabe señalar que la administración aduanera no interpone recurso jerárquico lo que demuestra su conformidad con lo dispuesto y resuelto en la resolución de recurso de alzada, que dejó sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercancía equivalente a \$us. 47.108.67, así como su ejecución correspondiendo mantener la resolución de recurso de alzada firme y subsistente en esta parte", por lo que sorprende el petitorio de la demanda, cuando solicita la revocatoria total de la resolución jerárquica, siendo evidente que se aceptó lo resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, regional Chuquisaca.

b) Sin perjuicio de lo señalado, se debe indicar sobre la comisión de la contravención aduanera de contrabando, esta instancia jerárquica señaló que de la revisión de la DUI como de la documentación soporte, se evidencia que respaldan la importación de un camión hormigonero y si bien la administración aduanera en base a la información extraída del Sistema RUAT señala que verificó que el camión nacionalizó como hormigonero fue registrado con tracto camión, no se evidencia ningún documento en antecedentes administrativos que demuestren de forma cierta que el camión ingreso como tracto camión y no como camión hormigonero que determine que la partida utilizada en la nacionalización no es correcta, por otra parte, tampoco es un elemento de prueba la información extraída de la página web tránsitos de la Aduana Nacional en cuanto a que el camión habría efectuado 16 tránsitos efectuados desde el 3 de noviembre de 2011, puesto que haberse nacionalizado el vehículo el 15 de julio de 2011 según DUI's C-1354, los tránsitos referidos habrían sido realizados una vez ingresado el vehículo al territorio boliviano.

c) Asimismo, se tiene que el 18 de octubre de 2012, José Almanza Sanizo, dentro del término previsto en el art. 98 de la L. N° 2492 presentó descargos al acta de intervención, que consisten en la DUI's 1354 de 15 de julio de 2011 y FVR 110578933, de los cuales se evidencia que el vehículo ingreso a territorio boliviano como camión hormigonero y no como tracto camión, por otra parte el sujeto pasivo presentó fotocopias simples lo siguiente: RUAT N° 622733 de 25 de agosto 2011, Resolución de Inscripción de Vehículos N° 2572-DXT, Testimonio de Transferencia de vehículo y Bill of Lading N° QTAA1ZL02. Además de la revisión de expediente, se advierte que mediante memoriales de 6 y 23 de mayo de 2013, el sujeto pasivo también presentó en calidad de prueba de reciente obtención –entre otros- original del

Informe Técnico N° 005413, Informe Vehicular ambos de 8 de agosto de 2011, Resolución de Inscripción de Vehículos N° 2572-DXT de 9 de agosto de 2011, certificado de registro de propiedad vehículo automotor N° 6227333 del RUAT, prueba que no fue observada por la administración tributaria.

d) A pesar de que el sujeto pasivo no demuestra que la presentación de prueba de reciente obtención no se le puede atribuir a éste, no obstante es cierto que en materia administrativa rige el principio de verdad material de acuerdo con lo previsto en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, aplicable en materia tributaria por mandato del art. 200 de la L. N° 3092, por el cual, toda autoridad administrativa debe investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, en tal entendido, de la revisión del Informe Técnico N° 005413 e informe técnico vehicular ambos de 8 de agosto de 2011 emitidos por DIPROVE se advierte que identifica el Vehículo con Chasis YV2A4B4C8VA267239 como clase camión hormigonero y que en la casilla de estructura que se solicita se consigna "Camión Hormigonero a Tracto Camión", de lo que se infiere que el cambio de estructura a Tracto Camión fue solicitada de forma posterior.

e) Referente al caso análogo, es necesario mencionar que cada caso resulta un aspecto específico, lo cual ocurre en caso análogo señalado por la administración aduanera, cuando la instancia jerárquica evidenció que fueron utilizados sub-partidas diferentes recayendo en artificios para burlar las disposiciones dispuso se mantenga firme la resolución sancionatoria, aspecto inequívoco que no sucede en el presente caso.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, la parte demanda solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1694/13 de 17 de septiembre de 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado (José Almanza Sanizo) a fs. 34 se apersona al proceso sin contestar la demanda, teniéndose por que tiene conocimiento del presente proceso, sin asumir defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 15 de octubre de 2012, la administración aduanera, notificó en forma personal a José Almanza Sanizo con el Acta de Intervención Contravencional ANGNC-C N° 38/2012, que concluye que se presume que se modificaron y alteraron las características originales del vehículo, con la finalidad a adecuarlas a sub partidas no afectadas por la prohibición, mismas que posteriormente a la importación hubieren reacondicionado la versión original concebida, por lo que de acuerdo al artículo único del D.S. N° 123, que incorpora el inc. i) en el parág. I del art. 99 del D.S. N° 28963, al tratarse de vehículos con antigüedad superior a 7 años, por las características descritas en el TUAT, el permiso de porteo internacional de carga, correspondiendo el vehículo a la partida 87012000, que se encontraría prohibida de importación desde el 13 de mayo de 2009 por mandato del D.S. N° 123, consiguientemente se establece la presunta comisión de contravención tributaria por contrabando.

b) Luego del trámite legal se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 003/13 de 21 de febrero de 2013, que declaró probada la contravención aduanera de contrabando contra José Almanza Sanizo.

c) Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0162/13 de 10 de junio de 2013 que dispuso revocar parcialmente Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 003/13 de 21 de febrero de 2013, dejando sin efecto la multa por el 100 % del valor de la mercancía equivalente a \$us. 47.108.67 así como su ejecución tributaria, posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1694/13 de 17 de septiembre del 2013, que revoco parcialmente la resolución de recurso de alzada y se dejó sin efecto en su totalidad, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 003/13 de 21 de febrero de 2013.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

Que a fin de resolver la presente causa y evidenciarse de la revisión de antecedentes recursivos que el ahora demandante, Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sangüesa Guzmán, no interpuso los recursos de impugnación de alzada y jerárquico, en cumplimiento a la jurisprudencia constitucional que ratifica la disposición del art. 131 del Cód. Trib., que determina que la vía administrativa se agota con la resolución del recurso jerárquico, pudiendo acudir el contribuyente y/o tercero responsable a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo ante la Sala competente de la Corte Suprema de Justicia (actualmente Tribunal Supremo de Justicia) y que la vía contencioso administrativa se habilita únicamente con la interposición de los recursos administrativos impugnativos de ley, por ello la S.C. N° 0681/03-R de 21 de mayo de 2003 señala lo siguiente: "Que como instrumento al servicio del principio de la conservación de la norma, reconocido en la previsión del art. 4 L.T.C., se utiliza la analogía, como en este caso, cuando existe identidad de razón y finalidad entre el supuesto regulado y el supuesto no regulado. Así, cualquier acto de la administración tributaria en general puede ser impugnado por la persona que se considera afectada, a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, en el marco del derecho de defensa de todo ser humano, reconocido en la previsión del art. 16-IV C.P.E..." y esta jurisprudencia constitucional del Código Tributario Abrogado, es actualizada y ratificada por la S.C. N° 2016/10-R de 9 de noviembre de 2010 que establece los recursos administrativos tributarios y cuando se abre la vía contencioso administrativa: "En este contexto, es imperante destacar que en virtud a las SS.CC. Nos. 0009/2004 y 0018/2004, el sujeto pasivo de obligaciones tributarias, contra una resolución determinativa, como derecho facultativo, puede optar por dos vías de impugnación excluyentes una de otra; en efecto, puede acudir ante la vía

administrativa-tributaria encomendada a la Superintendencia Regional Tributaria y la Superintendencia General Tributaria o también puede impugnar esta decisión en la esfera jurisdiccional a través del proceso contencioso tributario. En el primer caso, es decir, cuando un sujeto pasivo impugna una resolución determinativa en sede administrativa tributaria, esta instancia queda agotada con la resolución que resuelve el recurso jerárquico, situación en la cual, el afectado, en caso de existir hechos controvertidos, puede acudir ante el contencioso administrativo, toda vez que las resoluciones emitidas por el Superintendente General Tributario, son actos administrativos que pueden ser objeto de control jurisdiccional posterior". De tal modo que solo la interposición de los recursos administrativos tributarios contra el acto administrativo habilitan a poder hacer uso de la vía contencioso administrativa y como en el presente caso la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán, no interpuso el recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0162/13 de 10 de junio de 2013 que dispuso revocar parcialmente Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 003/13 de 21 de febrero de 2013, dejando sin efecto la multa por el 100% del valor de la mercancía equivalente a \$us. 47.108.67, así como su ejecución tributaria, no ha abierto la vía contenciosa administrativa para el ahora demandante.

En conclusión, al no haber la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sangüesa Guzmán, interpuesto el recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0162/13 de 10 de junio de 2013 que dispuso revocar parcialmente Resolución Sancionatoria de Contrabando Convencional AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 003/13 de 21 de febrero de 2013, imposibilitó el uso del proceso contencioso administrativo, no abriéndose la vía contencioso administrativa correspondiendo en este caso declarar improbada la demanda sin mayor fundamentación.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 19, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1694/13 de 17 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



287

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 20, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 38 a 41, replica de fs. 62-63; renuncia a duplica al no haber presentado ésta; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 15 a 18), con los siguientes fundamentos:

a) La Autoridad General de Impugnación Tributaria no considera que el contribuyente acumuló crédito fiscal invalidó que puede ser solicitado a través de valores CEDEIM's. Transcribiendo parte de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre

de 2013, señala que corresponde tener presente que de acuerdo al Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/3206/12 de 14 de diciembre de 2012, el departamento de fiscalización indica que el término probatoria establecido por el art. 98 de la L. N° 2492 el contribuyente no presentó descargos a la vista de cargo, consecuentemente se ratificaron las depuraciones en la R.D. N° 17-0065-2013, así también una vez interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ingresando al fondo, confirmó la resolución determinativa. Este extremo no fue valorado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que vulneró el derecho al debido proceso en su elemento congruencia que respondió solo a los puntos impugnados por el sujeto pasivo y no ingreso a temas de fondo.

b) Respecto a la falta de impuesto omitido por la inexistencia de compensación entre el crédito fiscal y débito fiscal, corresponde señalar que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente al presentar y declarar facturas inválidas en sus libros de compras IVA por el período fiscal noviembre 2010 y declarar los mismos en el Form. 210 genera saldo a su favor, que si bien no se compensa con el débito fiscal IVA (ventas locales), el contribuyente se beneficia con el saldo del crédito fiscal IVA del período observado arrastrando el saldo a periodos fiscales.

c) El crédito fiscal acumulado por el contribuyente puede ser solicitado en cualquier momento en devolución de valores CEDEIM, conforme lo establece el art. 1 de la L. N° 1963 que modificó el art. 12 de la L. N° 1489 que establece: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicio sujetos de la presente ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora", consecuentemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria no considera que el contribuyente puede beneficiarse con una devolución impositiva de un crédito fiscal inválido, que repercutiría en un daño económico al Estado, puesto que la solicitud de devolución impositiva por parte del contribuyente no tiene plazo vencido y el crédito fiscal acumulado no puede ser sujeto de separación, toda vez que se acumula sin discriminación de períodos, además de beneficiarse con el mantenimiento de valor.

d) Respecto al argumento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de la posibilidad de una solicitud de rectificatoria de la declaración jurada presentada por el contribuyente por parte de la administración tributaria en aplicación del parág. III del art. 104 de la L. N° 2492, corresponde indicar que Autoridad General de Impugnación Tributaria aplica una disposición normativa equivocada, puesto que el art. 104 de la L. N° 2492 se refiere a procedimientos de fiscalización que se iniciaron con una orden de fiscalización, sin embargo de la revisión de los antecedentes del presente caso, sus autoridades podrán evidenciar que la administración tributaria, emitió orden de verificación con alcance al Impuesto al Valor Agregado del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Comercializadora de Minerales Viacha S.A., consecuentemente no se puede aplicar dicha normativa, puesto que la orden de verificación y fiscalización no tienen el mismo alcance.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda, se revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre de 2013 y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0065-2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 18 de diciembre de 2013 (fs. 22) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 38 a 41), con los siguientes argumentos:

a) Se debe poner en evidencia que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que el Tribunal Supremo no puede suplir la carencia de carga argumentativa.

b) Sin perjuicio de lo expuesto, se debe señalar que la resolución jerárquica impugnada claramente señala: "i. En principio cabe señalar que el sujeto pasivo, plantea en su recurso jerárquico tanto aspectos de forma como de fondo por lo que conforme al procedimiento en esta instancia, con la finalidad de evitar nulidades posteriores, previamente se analizarán los vicios de forma denunciados y en caso de no ser evidente los mismos, se ingresará al análisis de las cuestiones de fondo expresadas tanto por el sujeto pasivo como por la administración tributaria".

c) Respecto a los vicios denunciados (observados por el sujeto pasivo) con referencia al incumplimiento de requisitos en la vista de cargo y resolución determinativa, de la revisión de la Vista de Cargo N° 32-332-2012 se observó que si bien la misma expone los requisitos esenciales revistos en el art. 18 del D.S. N° 27310, se observa que presenta imprecisiones respecto a la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria, toda vez que para establecer el impuesto omitido asume que las compras observadas que generaron un crédito fiscal, originaron un impuesto omitido, sin considerar que la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo en el período noviembre de 2010, únicamente registra el crédito fiscal generado en compras computadas sobre las cuales hubiera compensado las compras (crédito fiscal) observadas para determinar una deuda a favor del fisco o un saldo a favor del contribuyente para el siguiente período.

d) El objeto de la verificación se refiere sobre los gastos (compras que generan el crédito fiscal IVA, considerando que en nuestra legislación tributaria los arts. 7, 8 y 10 de la L. N° 843 para la determinación del IVA se aplica la alícuota del impuesto, primero sobre las ventas y luego sobre las ventas y luego sobre las compras estableciendo de esta forma el débito y crédito fiscal IVA y siendo que en la liquidación del IVA, el impuesto soportado debe compensarse con el impuesto repercutido, a partir de una operación de sustracción se obtiene el saldo definitivo del impuesto que puede ser a favor del fisco o del contribuyente, técnica denominada como el método de sustracción, base financiera, impuesto por dentro, en consecuencia a fin de establecer si evidentemente existió impuesto omitido, la administración tributaria debió establecer la existencia de un débito fiscal ventas que hubiera sido compensado (restado) con un crédito fiscal (compras) del período que corresponde a las facturas observadas, situación que para el establecimiento del impuesto omitido en el presente caso, no ocurrió.

e) Corresponde añadir a lo anterior que la administración tributaria conforme señala el parág. del art. 104 de la L. N° 2492, al evidenciar los defectos advertidos en el crédito fiscal declarado por el sujeto pasivo en la declaración jurada del periodo noviembre de 2010, debió considerar la posibilidad de requerir al contribuyente la presentación de una declaración jurada que subsane este defecto. Consecuentemente resulta evidente que la resolución determinativa emitida sobre la base de la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la administración tributaria, de igual forma, se observa que las especificaciones de la deuda tributaria, han sido afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la vista de cargo por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad conforme las previsiones de los arts. 96 parág. III y 99 parág. II de la L. N° 2492, en ese entendido, siendo que un acto es anulable únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, de acuerdo lo previsto en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 74-1 de la L. N° 2492 al evidenciarse la imprecisión en la forma de determinación y el origen de la deuda tributaria expuesta en la vista de cargo se vicia la resolución determinativa, siendo necesario sanear el procedimiento.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Comercializadora de Minerales Viacha, notificado legalmente por orden instruida (fs. 55), no respondió al presente proceso, ni asumió defensa.

CONSIDERANDO: IV.- (Antecedentes administrativos).

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

a) El 28 de mayo de 2012, la administración tributaria notificó en forma personal al contribuyente Comercializadora de Minerales Viacha S.A., con la Orden de Verificación N° 0012OVI05469 modalidad operativo específico crédito fiscal por el periodo fiscal noviembre de 2010.

b) El 12 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó de forma personal con la Vista de Cargo N° 32-332-12 de 8 de noviembre de 2012, que establece como liquidación previa de tributo omitido sobre base cierta de 37.120 UFV equivalente a Bs 66.437.-, y la multa por incumplimiento de deberes formales.

c) Luego del periodo probatorio, el 25 de febrero de 2013 se notificó la R.D. N° 17-0065-2013 que fija como tributo omitido sobre base cierta y multa por incumplimiento de deberes formales la suma de 37.266 UFV equivalente a Bs 67.394.-

d) A la anterior resolución determinativa, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0705/13 de 17 de junio de 2013, que resolvió confirmar la R.D. N° 17-0065-2013.

e) Interpuesto el recurso jerárquico por el sujeto pasivo y la administración tributaria, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre de 2013 que dispuso anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0705/13 de 17 de junio de 2013 hasta la vista de cargo.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse en los alegatos de la parte demandante un objeto de controversia referido a la posibilidad de poder presentarse una solicitud de rectificatoria de la declaración jurada y que este sería un error de interpretación de la Autoridad General de Impugnación tributaria, este tribunal considerar que no puede fallar sobre posibilidades de acciones que no se realizaron dentro del proceso administrativo tributario y en cumplimiento de la aplicación directa la nueva Constitución Política del Estado de 9 de febrero de 2009 dispuesta por la S.C. N° 1922/12 de 12 de octubre de 2012 que señala que : "... los preceptos de una Constitución al entrar en vigencia, deben ser aplicados de forma inmediata, aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política que se está aplicando, pues los derechos fundamentales, garantías constitucionales y los principios contenidos en la Constitución Política, adquieren plena e inmediata eficacia al entrar ésta en vigencia..." y del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180 parág. I de la C.P.E., en actual vigencia, que ha sido entendido por la sentencia constitucional como: "...el cumplimiento (refiriéndose al principio procesal de eficacia) de las disposiciones legales y que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo, de oficio, los obstáculos puramente formales, de tal forma que sólo procede a resolver los puntos de controversia que se refieren al fondo y forma de forma directa a la causa y que no implican posibilidades de acciones.

Que en razón de lo anteriormente señalado, los puntos de controversia a ser resueltos de forma preferente por éste tribunal son:

1. Si la Resolución de recurso jerárquico al solo responder a los puntos impugnados por el sujeto pasivo, no ingresó a temas de fondo y no valorar que el sujeto pasivo no presentó descargos, infringió el principio congruencia.

2. La Autoridad General de Impugnación Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente al presentar y declarar facturas inválidas en sus libros de compras IVA por el periodo fiscal noviembre 2010 y declarar los mismos en el Form. 210 genera saldo a su favor y se puede pedir crédito fiscal acumulado en cualquier momento para determinar si existe o no compensación entre el crédito fiscal y débito fiscal.

5.2. Análisis y resolución.

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

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: “Si la resolución de recurso jerárquico al solo responder a los puntos impugnados por el sujeto pasivo, no ingreso a temas de fondo y no valorar que el sujeto pasivo no presentó descargos, infringió el principio congruencia”, se debe realizar el siguiente análisis:

a) Sobre la materia de incongruencia de la sentencia, la jurisprudencia constitucional inscrita en la S.C. N° 2016/10-R de 9 de noviembre de 2010 ha señalado expresamente que: “...en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho a un debido proceso y también el derecho a la defensa; y, b) Por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el decurso de la causa”.

b) En el caso de autos efectuada la confrontación entre lo solicitado por el recurrente en el recurso de jerárquico y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre de 2013, se evidencia que la carta de interposición del recurso que cursa a fs. 136 a 151 del anexo administrativo 1, claramente señala en uno de sus puntos que la resolución del recurso de alzada omite valorar los vicios de nulidad provocados por la administración tributaria (falta de fundamentación, indebida determinación de la base imponible e inexistencia de hecho generador) y fundamenta sobre el cumplimiento del art. 96 y 99 del Cód. Trib., entre otros aspectos y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre de 2013, en su punto IV.4.1 explícitamente señala: “i. En principio cabe señalar que el sujeto pasivo plantea en su recurso jerárquico tanto aspecto de forma como de fondo, por lo que conforme al procedimiento de esta instancia, con la finalidad de evitar nulidades posteriores, previamente se analizarán los vicios de forma denunciados y en caso de no ser evidentes los mismos, se ingresará al análisis de las cuestiones de fondo expresadas tanto por el sujeto pasivo como por la administración tributaria”, de tal forma que no existe incongruencia omisiva o aditiva al resolver el recurso jerárquico impugnado puesto que se resolvieron las pretensiones impugnatorias indicadas por el sujeto pasivo en cuanto a la preferencia de las nulidades recurridas y si bien la autoridad administrativa tributaria, también interpuso recurso jerárquico, por técnica resolución de causas se resuelve primero la nulidades y luego los aspectos de fondo sustanciales, puesto que probada una nulidad no es necesario referirse a los otros aspectos impugnados.

2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a que: “La Autoridad General de Impugnación Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente al presentar y declarar facturas inválidas en sus libros de compras IVA por el período fiscal noviembre 2010 y declarar los mismos en el Form. 210 genera saldo a su favor y se puede pedir crédito fiscal acumulado en cualquier momento para determinar si existe o no compensación entre el crédito fiscal y débito fiscal”, se debe realizar el siguiente examen:

En el presente caso a fin de resolver el problema jurídico planteado, se debe revisar la legislación sobre la materia, con ese objetivo se tiene los art. 7, 8 y 9 de la L. N° 843 que señalan: 1) Débito fiscal art. 7.- A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los arts. 5 y 6, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el art. 15. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período; 2) Crédito fiscal art. 8.- Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida; 3) Diferencia entre crédito y débito fiscal art. 9.- Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores. De la revisión de las anteriores normas jurídicas se tiene que el sistema que sigue la legislación boliviana tributaria para determinar el crédito fiscal es de la sustracción, que viene dado por la diferencia entre el débito (ventas) y el crédito (compras) y por ello el art. 8 de la L. N° 843 claramente señala “Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán...” y esto es ratificado por el art. 9 de la citada Ley, al establecer que si de la diferencia entre débito y crédito fiscal resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores, es decir que el crédito fiscal del impuesto permite la disminución de la cantidad total efectivamente pagada del monto total causado. Porque el legislador proveyó que el crédito fiscal se admite al contribuyente que cause el impuesto de referencia -por la actividad que realice- disminuir aquel que por el mismo concepto haya pagado en la adquisición de lo que para el desarrollo de su actividad necesite allegarse por ser estrictamente indispensable.

b) En el caso de autos, de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado que cursa a fs. 69 del anexo administrativo 3, se evidencia que el contribuyente declara solo compras y no ventas en el mercado interno y que en la Vista de Cargo N° 32-0332-2012, no se

hace mención a que hubiera existido algún error en la aplicación del sistema de sustracción para determinar el crédito fiscal y que las facturas observadas se refieren en mayor medida a contravenciones tributarias (nota fiscal registrada en un periodo fiscal que no le corresponde, nota fiscal no dosificada, nota fiscal no presentada por el contribuyente, nota fiscal con error de registro del número de orden en el libro de compras y venta IVA), por lo que no se puede establecer en la vista de cargo como determinó el tributo omitido y sus repercusiones en el crédito fiscal.

c) Sobre la alegación de la parte demandante que no tomó en cuenta que el contribuyente al presentar y declarar facturas inválidas en sus libros de compras IVA por el periodo fiscal noviembre 2010 y declarar los mismos en el Form. 210 genera saldo a su favor y se puede pedir crédito fiscal acumulado en cualquier momento para determinar si existe o no compensación entre el crédito fiscal y débito fiscal, se debe señalar que en la Vista de Cargo N° 32-0332-2012 no se efectúa éste razonamiento para determinar el tributo omitido y sólo en la R.D. N° 17-0065-2013 se hace mención expresa que el contribuyente incluyó en su crédito fiscal facturas que corresponden a un periodo fiscal diferente al declarado, por lo que la Vista de Cargo que sirve de fundamento a la resolución determinativa conforme al art. 96-I del Cód. Trib., fue correctamente anulada conjuntamente con la resolución determinativa por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y sobre que se puede pedir crédito fiscal acumulado en cualquier momento para determinar si existe o no compensación entre el crédito fiscal y débito fiscal, este tribunal como lo ha expresado anteriormente no se puede pronunciar sobre posibilidades de acciones que no se realizaron dentro del proceso administrativo tributario de verificación de crédito fiscal IVA.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 20, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1676/13 de 17 de septiembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben la magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán, los magistrados Antonio Guido Campero Segovia, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



288

Sociedad Boliviana de Cemento c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Sociedad Boliviana de Cemento S.A., representada por Eduardo Jaime Urriolagoitia Rodo, contra el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 142 a 167, impugnando la Resolución Jerárquica R.J. MDP y EP N° 029/2013, emitida por la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural; contestación a la demanda de fs. 275 a 293; réplica de fs. 341 a 353; dúplica de fs. 374 a 381 y antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Sociedad Boliviana de Cemento S.A. representada por Eduardo Jaime Urriolagoitia Rodo dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. Refiere que la resolución jerárquica fue dictada vulnerando lo previsto en los arts. 24 y 25 de la C.P.E., así como a los derechos y garantías constitucionales a la defensa y al debido proceso, establecidos en los arts. 115-II y 117-I de la misma norma fundamental, toda que la misma fue dictada excediendo las facultades previstas en el art. 16-7 del D.S. N° 29519 y los arts. 29, 57, 58, 60 y 446 del Cód. Com., el art. 4-c), d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo. Que la resolución jerárquica basa su decisión en los siguientes argumentos: 1) Que la AEMP ejerció sus tareas de fiscalización a empresas sujetas a su jurisdicción, en el marco de las facultades reconocidas en la L. N° 2427 de 28

de noviembre de 2002, L. N° 2495 de 24 de agosto de 2003, el D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008 y el D.S. N° 071 de 09 de abril de 2009, facultan a dicha entidad a requerir la exhibición de documentos, archivos e información generada por medios electrónicos o de otra tecnología de las empresas, que permitan identificar, comprobar, establecer y sancionar vulneraciones a la normativa comercial, como la referida a la libre competencia; 2) Que la AEMP no vulneró la previsión contenida en el art. 25 de la C.P.E., en razón a que no incauto o interceptó documentación a SOBOCE, al contrario ejerció sus facultades y requirió la entrega de información como un procedimiento de rutina del procedimiento sancionador; 3) SOBOCE entregó voluntariamente las Actas de Directorio de las gestiones 2000 a 2012, por lo la AEMP actuó conforme a normativa; 4) La ausencia de cumplimiento de los requisitos exigido por la normativa aplicable en el marco de la defensa de la competencia, no era procedente la solicitud de reserva y de confidencialidad de la documentación entregada por SOBOCE; 5) Que los arts. 57, 58 y 60 del Cód. Com., no eran aplicables, toda vez que la información se requirió calificada de rutina y SOBOCE remitió la misma asumiendo la competencia de la autoridad y el tratamiento que debía dársele; 6) SOBOCE no acreditó que las actas de directorio contenga secretos industriales, comerciales, estratégicos u otros, que su divulgación lesione indebidamente intereses de gentes económicos o de mercado, no siendo justificada la petición en cumplimiento del art. 30 del Reglamento de competencia; 7) que la AEMP en resolución de revocatorio estableció categóricamente que las actas de directorio de SOBOCE no salieron del círculo de confidencialidad existente entre la empresa y el ente regulador.

2. Competencia para requerir la entrega de información, citando los arts. 5 y 35-I-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo relativos a la competencia de los órganos administrativos y la nulidad de los mismos dictados sin competencia, así como la S.C. N° 0032/2012 de 16 de marzo referida al competencia y doctrina también referida al tema, señaló que la AEMP tiene entre otras las facultades de:

- Regular, controlar y supervisar a las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción en lo relativo a gobierno corporativo, defensa de la competencia, restructuración y liquidación voluntaria de empresas y registro de comercio (art. 44-a) del D.S. N° 071 concordante con el art. 23-2) de la L. N° 2495 de 24 de agosto de 2003).

- Emitir regulaciones sobre defensa de la competencia para los sectores no regulados y proponer normas de defensa y promoción de la competencia (art. 44-c) y d) del D.S. N° 7).

- Exigir la exhibición, examen o entrega de documentos a los comerciantes, sólo en casos de sucesión, cesación de pagos, quiebras y liquidación (art. 58 del Cód. Com.).

- Controlar y supervisar a las empresas, personas y entidades sujetas a su jurisdicción en lo relativo a prácticas anticompetitivas absolutas y relativas, (art. 16 numeral 3 del Decreto Supremo N° 29519 de 16 de abril de 2008).

- Realizar inspecciones y auditorias de verificación y requerir la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información generada por medios electrónicos o de cualquier otra tecnología (art. 16-7) del D.S. N° 29519). Que la AEMP, en ejercicio de la atribuciones como ente supervisor y fiscalizador de la defensa de la competencia, está facultado para la exhibición de información de propiedad de los administrados, más no tiene la facultad expresa de exigir la entrega, de la documentación por parte de los entes regulados, menos aún de la información que el Código de Comercio prevé cómo debe exhibirse, que en ninguna momento se desconoció que el ente regulador tiene facultad por ordenar el examen de la documentación de la sociedad a los fines de supervisión y control conforme el art. 57 del Cód. Com., y 16-7 del D.S. N° 29519, sin embargo, el art. 58 del Cód. Com., y el art. 16-7 del D.S. N° 29519 disponen expresamente los casos en los cuales, el administrado estaría obligado a hacer entrega de ésta y cualquier requerimiento sería contrario al ordenamiento jurídico y a lo dispuesto en el art. 25 de la C.P.E., argumento que habría sido expresado por SOBOCE en su carta cite G.G. N° 42/12 para que la declaratoria de reserva de la información entregada; empero, no fue considerados por ninguna de las resoluciones en instancia administrativa. Que el art. 16-7) del D.S. N° 29519 concordante con los arts. 58 y 60 del Cód. Com., no reconocen expresamente al ente regulador exigir la entrega de documentación, sino su exhibición, aspecto que igualmente fue observado, sin embargo tampoco recibió respuesta. La resolución jerárquica, al haber confirmado la resolución de revocatoria y acto administrativo de no confidencialidad, dio valor a un acto que excede de las expresamente conferidas a la AEMP en atención a lo establecido en el art. 16-7 del D.S. N° 29519 y en los arts. 57, 58 y 60 del Cód. Com., vulnerando los derecho y garantías a la defensa al debido proceso y el principio de seguridad jurídica consagrados en los arts. 115-II y 117-I y 178-I de la C.P.E., así como la normativa citada precedentemente, constituyéndose en causal de nulidad de los citados actos conforme el art. 35-I-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

3. La resolución jerárquica vulnera normas constitucionales y comerciales de protección de papeles privados, al haber señalado que la AEMP no vulneró la previsión contenida en el art. 25 de la C.P.E., en razón a que no incauto o interceptó documentación a SOBOCE, al contrario ejerció sus facultades y competencias al requerir copias legalizadas de actas de directorio que SOBOCE entregó voluntariamente las actas de directorio de las gestiones 2000 a 2012, en ese sentido sostiene que la autoridad recurrida no consideró la trascendencia que tienen las decisiones que contiene las actas de directorio en una sociedad anónima, citando el art. 307 del Cód. Com., y definiciones de varios autores respecto al directorio de una sociedad anónima enfatizó que el directorio es el órgano competente para adoptar las decisiones relacionadas con aspectos comerciales estratégicos, económicos, financieros, legales entre otros de importancia para el funcionamiento y desempeño, decisiones que están directamente relacionadas con los intereses de la sociedad y el cumplimiento de sus objetivos y finalidades, en ese sentido, el Cód. Com., en sus arts. 29 y 446 no estableció que las actas de directorio se constituyan en actos que deban registrarse, o publicarse, agregó que dichas actas son papeles privados de la sociedad como persona jurídica protegido por el art. 25 de la C.P.E., negando que los mismo fueron entregados voluntariamente, sino bajo la amenaza de ser sancionado como se expresa de la carta cite AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0105/2013 de 20 de febrero. La protección constitucional de los papeles privados como regla general, no dispone requisito o condición alguna para que estos documentos gocen de la reserva y confidencialidad frente a tercero (público o privado) las actas de SOBOCE por ser documentos de carácter privado, agregó que de acuerdo al art. 260 de la Decisión N° 486 de la Comunidad Andina de Naciones de 14 de septiembre de 2000, vigente a partir del 1 de diciembre de del mismo año, aplicable en virtud de lo establecido en el art. 410 de la C.P.E., establece que el secreto comercial comprende cualquier tipo de información que pueda tener importancia para su propietario,

información que por lo general no es de conocimiento público y que el propietario sea esforzado por mantener secreta, tal como sucedería con las actas de directorio, en consecuencia la autoridad recurrida al haber confirmado el criterio de la AEMP, sobre este punto, desconoce que la información para ser considerada secreto empresarial debe cumplir los requisitos de los incs. a), b) y c) del art. 260 de la Decisión 486, como si las actas de directorio de SOBOCE no se adecuaban a dicha definición, al no haber explicado porque la solicitud de reserva no cumple con esos requisitos. El Código de Comercio norma de cumplimiento obligatorio para la AEMP ha dispuesto el tratamiento que esta entidad debe cumplir para el examen de los documentos de los comerciantes, en los arts. 57, 58 y 60 independientemente del proceso sancionador de que se trate, en ese sentido señalo que la autoridad demandada confunde las cosas pues la utilización de los citados artículos por SOBOCE fue con la finalidad de demostrar que gozan de la protección constitucional establecida en el art. 25 de la norma fundamental, desconociendo este mandato, asimismo refirió que la citada autoridad impugnada, desconoce que en el ordenamiento jurídico comercial, no existe previsión que determine que las actas de directorio tengan un carácter público y que deban ser registradas en el registro de comercio, al contrario dicha información tiene carácter confidencial no expuesto al público, y no son parte de la obligación de registro de comercio, conforme ordena el art. 29 del Cód. Com., por estar relacionadas con la política, decisiones y estrategias comerciales, financieras de seguridad entre otras, en tal virtud se solicitó la reserva de confidencialidad, en consecuencia la resolución jerárquica, vulneró los derechos y garantías a la privacidad, a la defensa y al debido proceso, consagrados en los arts. 25, 115-II y 117-I del C.P.E., y es contraia a los principio de sometimiento pleno a la ley y de jerarquía normativa dispuesto en el art. 4-c) y h) de a la Ley de Procedimiento administrativo, por tanto causal de nulidad conforme el art. 35-I-d) de la citada norma.

4. Cumplimiento del art. 30 del Reglamento de Competencia, refiere que el art. 30 del reglamento de competencia establece la posibilidad de que los agentes económicos soliciten la reserva de información que debe estar protegida porque reviste ciertas características, estableciendo el deber de presentar un resumen no confidencial, a este efecto SOBOCE efectuó la solicitud de reserva de la actas de directorio de las gestiones 2000 a 2012 al tratarse de papeles privados que gozan de protección Constitucional, asimismo mediante carta cite G.G. N° 64/12, el resumen confidencial al cual hace referencia el art 30 del Reglamento de la Competencia, tal como reconoce la resolución revocatoria, por ello resulta extraño que la autoridad recurrida se limite a reiterar el criterio de la AEMP en sentido de que no se justificó la solicitud de confidencialidad, confirmando injustificadamente la dicha resolución sin desvirtuar en el marco del principio de verdad material que las Actas de Directorio tienen carácter público y que no están al margen del art. 25 de la C.P.E., ni al cumplimiento al marco normativo comercial previsto en los arts. 29, 57, 58, 60 y 446 del Cód. Com., por consiguiente la citada resolución vulnera los derechos y garantías a la defensa al debido proceso consagrados en los arts. 25, 115-II y 117-I del C.P.E., y es contraia a los principio de sometimiento pleno a la ley y de jerarquía normativa dispuesto en el art. 4-c) y h) de a la Ley de Procedimiento administrativo, y rechaza solicitud de reserva de información desconociendo el art. 30 del Reglamento de Competencias constituyéndose dicha vulneración en causal de nulidad conforme el art. 35-I-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

5. Vulneración al derecho de petición, puesto que el accionar arbitrario de la AEMP, ratificada por la resolución jerárquica vulnera el derecho de petición previsto en el art. 24 de la C.P.E., el art. 16-a) y h) de la L. N° 2341 y el art. 4 del D.S. N° 27113, toda vez que la norma fundamental incluye dentro del acápite de los derechos y garantías fundamentales, a las personas colectivas conforme se desprende de los previsto en los arts. 14-III y 24, garantizando a todas las personas el libre y eficaz de sus derechos establecidos en la constitución las leyes y los tratados internacionales, asimismo que el art. 16-a) y h) de la Ley de Procedimiento Administrativo establece que las personas naturales o jurídicas tienen entre otros los derechos a formular peticiones ante la administración pública y por su parte el art. 4 del D.S. N° 27113, establece que el derecho de petición es un derecho de los ciudadanos y compromete a la administración pública a dar una respuesta oportuna y pertinente; empero, la solicitud efectuada a través de cartas cite G.G. N° 42/12 y cite G.G. N° 64/12 para que la AEMP declare la limitación y reserva de las actas de directorio, cumpliendo con el art. 30 del Reglamento de Competencia, fue negado sin fundamentación alguna por la resolución impugnada que ratificando los argumentos de SOBOCE no demostró que el contenido de dichas actas posean secretos industriales, comerciales, estratégicos u otros, cuya divulgación pueda lesionar intereses económicos y de mercado, en total desconocimiento del ordenamiento constitucional y comercial que reconoce la calidad de secreto comercial(reserva) a las actas de directorio de una sociedad anónima en su condición de papeles privados que gozan de protección constitucional. Consiguientemente la resolución jerárquica impugnada vulnera los derechos ya garantías constitucionales de SOBOCE establecidos en el art. 24, 25, 115-II, 117-I de la C.P.E., y contradice los principios de la actividad administrativa establecidos en el art. 4-c),d) y h) de a la L. N° 2341, vulneraciones que son causal de nulidad conforme el art. 35-I-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, la empresa demandante pide se declare probada la demanda y declarar la nulidad de la Resolución Jerárquica MDP y EP N° 029/13 de 19 de septiembre de 2013 y el Auto Complementario de octubre de 3 de octubre de 2013, así como de la R.A. /AEMP/DJ/N° 052/13 de 7 de junio de 2013 y Auto Administrativo de 28 de marzo de 2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 3 de febrero de 2014 (fs. 170) y corrido traslado a la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural Ana Teresa Morales Olivera, en representación de esta se apersona Franz Jaime Chávez Sandy, respondiendo a la demanda (fs. 275 a 293), con los siguientes argumentos:

1. Marco normativo que regula las actuaciones de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, refiere que el marco normativo en actual vigencia que establecen y delimita atribuciones específicas para esta Autoridad se encuentran en la L. Nos. 2427 y 2495, DD.SS. Nos. 071 y 29519, establecer que la AEMP las atribuciones se relacionan básicamente a regulación, control y supervisión alas personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción en lo relativo al gobierno corporativo, la defensa de la competencia, la

reestructuración y liquidación de las empresas y el registro de comercio, además de establecer procedimientos de regulación a las empresas, personas y entidades sujetas a su jurisdicción en lo relativo a prácticas anticompetitivas absolutas y relativas de verificación y requerir desde luego, la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información que permitan: identificar, comprobar, establecer y sancionar vulneraciones tanto a normativa comercial, como la referida a la libre competencia. Marco normativo integrado por principios constitucionales como el debido proceso, derecho a la defensa, presunción de legalidad, de inocencia y otros plasmados en la L. N° 2341 arts. 4, 71, 5,62 del D.S. N° 27175 que en criterio de dicha instancia fueron tutelados por la AEMP, por lo que el requerimiento de información emitido dentro de un proceso sancionador se encuentra en el marco de las competencias inherentes a la citada entidad de regulación, control y supervisión de empresas bajo su regulación, cuya esencia y operativa es la identificación y comprobación de prácticas anticompetitivas absolutas, inicialmente se desarrolló procedimiento de fiscalización para posteriormente comprobar y sancionar mediante la R.A. /AEMP/DTDCDN/N° 115/2012, prácticas anticompetitivas colusorias, contenidas en los incs. a), b) y c) del art. 10-I del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008.

2. Norma relacionada a la solicitud de información dentro del proceso administrativo sancionador, expresa que el art. 40-II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, prevé que órgano administrativo competente podrá abrir un periodo de información previa a la conclusión del procedimiento con el fin de conocer y desestimar las circunstancias del caso, normativa concordante con él con el art. 29-I y 65-II del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIREFI. Otra normativa especial que tiene por objeto regular la competencia y la defensa del consumidor frente a conductas lesivas con el mercado es el D.S. N° 29519, que en su art. 16, establece las atribuciones y competencias de la Superintendencia de Empresas hoy AEMP entre ella de regular, controlar y supervisar a las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción en lo relativo a prácticas anticompetitivas absolutas y relativas, establecer las acciones necesarias para evitar dichas prácticas, regular actos de personas individuales y colectivas que produzcan y comercialicen o de cualquier forma realicen actos a la puesta de bienes y la prestación de servicios en los mercados, realizar inspecciones y auditorias de verificación y requerir la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información generada por medios por medios electrónicos, regular la competencia, como un bien de interés colectivo, promoviendo acciones para mejorar y ampliar la competencia de los bienes y servicios en los mercados y conocer, investigar, procesar sancionar y resolver los actos contrarios a la competencia en los mercados. Subrayando que la AEMP conforme la normativa descrita tiene las atribuciones para solicitar documentación e información e inclusive generada en medios magnéticos, en ese sentido el contenido de la nota AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0087/13 de 5 de febrero de 2013 es un requerimiento de información rutinario, relativo a copias legalizadas de las actas de directorio de los periodos 1999 a 2012 de la empresa, bajo el contexto del procedimiento administrativo instaurado en contra de SOBOCE y otras tres empresas cementeras del país, es ms bajo el mismo tenor fueron remitidos a las demás empresas dentro de la fiscalización desarrollada por prácticas colusorias anticompetitivas a las empresas Cooperativa Boliviana de Cemento, Industrias y Servicios COBOCE Ltda., Fabrica Nacional de Cemento Sociedad Anónima FANCESA e Itacamba Cemento S.A., en ese sentido sostuvo que la información requerida a SOBOCE, fue dentro de las facultades y competencias referidas en la normativa descrita y subrayando que el art. 30-I del R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, que reglamenta el procedimiento sancionador en temas relacionados a la defensa de la competencia, contiene requisitos específicos, para el tratamiento de la información en estos procedimientos, el citado artículo referido a la solicitud de reserva de información, establece que los agentes económicos objeto de investigación podrán solicitar a la superintendencia la reserva de la información cuando: "a) Se trate de secretos industriales, comerciales, estratégicos u otros protegidos por leyes especiales; b) su divulgación lesiones indebidamente intereses de agentes económicos o del mercado; c) toda información que por su naturaleza deba recibir tal tratamiento, siempre que la parte que así la califique, lo justifique adecuadamente.", asimismo sostuvo que dicha norma en el art. 31 establece que la información recopilada por la ente regulador, solo podrá ser utilizado para el fin que haya sido recabada, bajo sanción de procesos administrativos los funcionarios que vulneren esta cualidad, acotando que los argumentos de la demanda en este punto son reiterativos y que fueron ampliamente descargados de manera puntual.

3. Preceptos constitucionales supuestamente vulnerados con la emisión de la Resolución Jerárquica MDP y EP N° 029/2013, respecto a la vulneración del art. 24 (derecho de petición) de la C.P.E., norma que establece que el Estado garantiza a todas las personas el derecho de manera individual y colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta; precepto que fue precautelado por la AEMP en virtud a que toda las solicitudes efectuadas por SOBOCE mediante las cartas cite G.G. N° 39/12 de 8 de febrero de 2013 y carta GG N° 40 /12 de 18 de febrero de 2013 merecieron respuesta través de cite AEMP/DESO/DTDCDN/N° 0105/13 de 19 de febrero de 2013, enal cual se manifestó que no se requirió el traslado ni exhibición sino copias legalizadas de actas de directorio y que no era aplicable pe procedimiento del art. 60 del Cód. Com., asimismo a través de cite AEMP/DESO/DTDCDN/N° 0170/13 de 11 de marzo de 2013, y carta cite AEMP/DESO/DTDCDN/N° 0353/13 de 18 de abril de 2013, que cursan en obrados corroboran que el derecho de petición de SOBOCE no fue vulnerado dentro del procedimiento administrativo sancionador. Enfatizo que la AEMP en su Auto Administrativo de 28 de marzo de 2013 y Resolución Administrativa Revocatoria RA/ AEMP/DJ/ N° 052/2013 confirmo que SOBOCE no demostró que la actas de directorio remitidas, contengan secretos industriales, comerciales, estratégicos u otros y que su divulgación lesiones indebidamente los interese de agentes económicos o de mercado; conforme prevé el art. 30-I-a) de la R.M. N° 190 que aprueba el Reglamento de Regulación del competencia en el marco del D.S. N° 29519, asimismo señala que la AEMP mediante carta cite G.G. N° 42/12 de 27 de febrero de 2013 de manera categórica estableció que las actas de directorio de SOBOCE que considere cretas, no salieron del circulo de confidencialidad existente entre la empresa y el ente regulador, en ese sentido reiteró que el art. 24 de la C.P.E., concordante con el art. 16-a) y h) de la L. N°2341 de Procedimiento Administrativo y el art. 4 del D.S. N° 27113 no fueron vulnerados. Con relación al vulneración del art. 25 (papeles privados) de la C.P.E., señaló que el citado artículo establece que toda persona tiene derecho a la inviolabilidad de su domicilio y al secreto de las comunicaciones privadas en todas su formas, salvo autorización judicial, asimismo que son inviolables la correspondencia, los papeles privados y las manifestaciones privadas contenidas en cualquier soporte, mismo que no podrán ser incautados salvo en casos determinados por ley, reiterando que la información remitida por SOBOCE consistente en actas de directorio de las gestiones 2000 a 2012, recibió tratamiento conforme dispone el ordenamiento jurídico tal efecto el ente regulador no vulneró la inviolabilidad de la información de referencia, mas al contrario el requerimiento se lo hizo dentro del proceso administrativo sancionador, regulado por los DD.SS. Nos. 27175 y 29519. Y finalmente

respecto la vulneración de los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., referidas al debido proceso y derecho a la defensa, sostuvo que el art. 4 de la L. N° 2341, establece que la actividad administrativa se rige por el principio de sometimiento pleno a la ley, asegurando al administrativo el debido proceso en la misma línea se encuentra el art. 24-II del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIREFI, en ese sentido el debido proceso y la seguridad jurídica, son principios según los cuales toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso y permitirle tener oportunidad a ser oído y hacer valer sus pretensiones frente a la autoridad, es decir brindar condiciones de certeza del derecho, de tal forma el debido proceso es el pilar fundamental del derecho procesal y se expresa en la exigencia de un procedimiento en el que debe respetarse un marco normativo en pro de la búsqueda de justicia. De los antecedentes del procedimiento administrativo sancionador seguido a SOBOCE y otras cementeras se evidencia de manera clara y contundente que en el desarrollo de la instancia jerárquica y del procedimiento de fiscalización en general, se cumplieron a cabalidad los procedimientos establecidos en el D.S. N° 27175 que reglamenta la Ley de Procedimiento Administrativo y el D.S. N° 29519 y su reglamento aprobado mediante R.M. N° 190, habiéndose emitido las actuaciones de manera oportuna que han sido debidamente notificadas los recurrentes por lo que ellos han tomado conocimiento de los antecedentes y tuvieron acceso en todo momento a los mismos, por lo que mal podría alegarse como argumento al vulneración del principio de debido proceso y seguridad jurídica, todo ello configura el pleno respeto de los principios al debido proceso, derecho a la defensa y seguridad jurídica, los cuales son complementarios entre sí, no fueron desconocidos por la administración, habiéndose apegado todas las actuaciones a los mandatos establecidos en la Constitución Política del Estado, L. N° 2341, y DD.SS. Nos. 27113, 27175, 29519 y R.M. N° 190.

4. Sobre la supuesta violación de principios administrativos, respecto a la violación del principio de sometimiento pleno a la Ley, previsto en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo sostuvo que de acuerdo a los antecedentes del proceso la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas y el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural en las resoluciones emitidas han sujetado sus actuaciones a lo previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo, D.S. N° 27115 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIREFI, D.S. N° 29519 y el Reglamento de Regulación de la Competencia aprobado por la R.M. N° 190, asegurando a la empresa SOBOCE el ejercicio de sus derechos al debido proceso, derecho a la defensa y seguridad jurídica. Con relación al principio de verdad material establecido por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, igualmente en etapa recursiva sea analizado toda la documentación consistente en descargos prestados por SOBOCE y finalmente respecto al principio de legalidad y presunción de legitimidad, la normativa aplicada L. N° 2341, D.S. N° 27175 y S.S. 27113, así como el D.S. N° 29519 y la R.M. N° 190, gozan de presunción de constitucionalidad consecuentemente son de cumplimiento obligatorio por mandato del art. 4 de la L. N° 254 Código Procesal Constitucional en ese sentido dentro del procedimiento sancionador instaurado contra SOBOCE la AEMP desarrollo sus actos en apego de los mandatos establecidos en la normativa aplicable en la materia y los principios que rigen el procedimiento administrativo. Agregando que SOBOCE planteó Acción de inconstitucionalidad concreta el 21 de agosto de 2013 por la supuesta inconstitucionalidad de los arts. 10, 17, 18, 19, 20 y 21 del D.S. N° 29519, además de los arts. 10, 17, 18, 19, 20 y 21 del D.S. N° 29519 y los arts. 9, 33, 38 y 39 del Reglamento de Regulación de Competencia aprobado por R.M. N° 190, acción constitucional que rechazada por dicho Ministerio mediante R.M. MDP Y EP N° 170/2013 de 27 de agosto, ratificado por el Tribunal Constitucional mediante Auto Constitucional N° 0363/13-CA de 10 de septiembre de 2013.

En relación al pedido de nulidad solicitado por el demandante, citando el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo que establece que un acto solo será nulo en los siguientes caso: "a) Los que hubiesen sido dictados por autoridad sin competencia, por razón de la materia o del territorio; b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, e) Cualquier otro establecido expresamente por ley." Del análisis de los antecedentes efectuados se evidencia que la AEMP aplico correctamente la normativa aplicable al caso abundantemente descrita en al presente, siendo que los actos administrativos emitido por dicha autoridad son coincidentes y concurrentes con lo determinado por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural respecto a las actas de directorio de las gestiones 1999 a 2012, documentos inherentes al proceso de fiscalización y posterior sanción de prácticas anticompetitivas absolutas previstas en los incs. a) b) y c) del art. 10 del D.S. N° 29519 que fueron confirmadas por dicha cartera mediante Resolución Jerárquica MDP y EM N° 030/13 de 20 de septiembre de 2013, en ese sentido y tomando en cuenta que en proceso desarrollado e precauteló principio fundamentales, principios generales de la actividad administrativa como ser de verdad material de legalidad presunción de legitimidad, de proporcionalidad, por lo no es procedente la nulidad de los actos administrativos solicitados, asimismo aclaró que el presente proceso fue iniciado por la AEMP con la emisión de la carta cite AEMP/DESP/N°0087/13 de 5 de febrero de 2013 deforma posterior a la identificación, comprobación y sanción pecuniaria por prácticas anticompetitivas absolutas contenidas en los incs. a), b) y c) del art. 10 del D.S. N° 29519 por parte de la AEMP a través de Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEPM/DTDCDN/N° 115/2012 de 23 de noviembre, comprobándose que el procedimiento administrativo sancionador principal, fue resuelto de manera separada y particular.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Sociedad Boliviana de Cemento S.A., se mantenga firme y subsistente Resolución Jerárquica MDP y EP N° 029/2013 de 19 de septiembre, así como el Auto Administrativo de 28 de marzo de 2013 y la R.A. /AEMP/DJ/N° 052/13 de 07 de junio de 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

La Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 239 a 270) no contesto a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Sociedad Boliviana de Cemento S.A.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 5 de febrero de 2013, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, mediante carta AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0087/2013 requirió remitir copias legalizadas de las actas de directorio correspondiente al período 1999 a 2012 a SOBOCE S.A. en el plazo de 7 días a partir de su notificación, 18 de febrero de 2013, SOBOCE S.A. por carta Cite G.G. N° 39/12 comunicó a la AEMP que la documentación requerida podía ser revisada en el domicilio de la sociedad conforme establece el art. 60 del Cód. Com., ya que dicha información se encontraba protegida por el art. 25 de la C.P.E., el 19 de febrero de 2013, la AEMP a través de carta cite AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0105/2013, hizo saber a SOBOCE S.A., que no solicitó la exhibición ni el traslado de la documentación requerida sino copias legalizadas, por lo que no era aplicable el art. 60 del Cód. Com., y reiteró el requerimiento otorgándole 5 días hábiles, bajo sanción en caso de incumplimiento. Por cite G.G. N° 42/12 de 27 de febrero de 2013, SOBOCE S.A., cumplió el requerimiento solicitado, dejando constancia que la información presentada estaba sujeta a la inviolabilidad de correspondencia y papeles privados dispuesto en el art. 25 de la C.P.E., asimismo mediante nota cite G.G. N° 64/12 el demandante adjunto resumen de las Actas de Directorio de la gestiones solicitadas, pidiendo su reserva conforme el art. 30 de la R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008 (fs. 1 a 89 de anexo).

b) Mediante Auto Administrativo de 28 de marzo de 2013, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, rechaza la solicitud de reserva y confidencialidad de la información presentada por SOBOCE S.A., en atención a que dicha solicitud no se encontraba en ninguna de las causales del art. 30 de la R.M. N° 190, acto que fue impugnado por la empresa ahora demandante vía recurso de revocatoria presentado el 10 de mayo de 2013, emitiéndose la R.A. AEMP/DJ/N° 052/2013 de 7 de junio, que confirmó totalmente el Auto Administrativo de 28 de marzo, resolución que fue impugnada a través de recurso jerárquico por SOBOCE S.A., el 28 de junio de 2013, a cuyo efecto se emitió la Resolución Jerárquica N° 029.2013, que confirmó la R.A. N° 052/13, finalmente el 30 de septiembre de 2013 la empresa demandante solicitó aclaración y complementación de la citada resolución, que mereció Auto de 3 de octubre de 2013, declarando procedente solo respecto al error de transcripción existente e improcedente respecto a otros puntos solicitados. (fs. 1 a 89 de anexo).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia es:

Si la resolución jerárquica, al haber confirmado la resolución revocatoria y acto administrativo de no confidencialidad, dio valor a actos viciados de nulidad toda vez que el requerimiento realizado por Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas por nota AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0087/13 de 5 de febrero de 2013, excede de las facultades expresamente conferidas a esta por el art. 16-7 del D.S. N° 29519 y los arts. 57, 58 y 60 del Cód. Com., vulnerando su derecho a la protección de papeles privados y su derecho de petición contenida en los arts. 24 y 25 de la C.P.E., así como sus derechos y garantías a la defensa al debido proceso y el principio de seguridad jurídica consagrados en los arts. 115-II y 117-I y 178-I de la C.P.E., y es contraia a los principio de sometimiento pleno a la ley y de jerarquía normativa dispuesto en el art. 4-c) y h) de la Ley de Procedimiento administrativo, constituyéndose dichas vulneraciones en causal de nulidad conforme el art. 35-I-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

5.2. Análisis y resolución.

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

a) Es preciso poner en contexto que mediante R.A. /AEMP/DTDCDN/N° 100/2012 de 31 de agosto, emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, se dispuso la iniciación de Procedimiento Sancionatorio en contra de las empresas: SOBOCE S.A., COBOCE LTDA., FANCESA S.A. E ITACAMBA CEMENTO S.A., por la presunta comisión de prácticas anticompetitivas absolutas contenidas en el parág. I del art. 10 del D.S. N° 29519, tramitado el proceso, mediante R.A. /AEMP/DTDCDN/ N°115/12, de 23 de noviembre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, dispone declarar probadas la comisión de prácticas anticompetitivas absolutas, contra las empresas arriba mencionadas. Como efecto de dicha resolución el ente regulador mediante Carta Cite AEMP/DESP/N°0087/2013 de 5 de febrero de requirió la presentación a SOBOCE S.A. de Actas de Directorio de las gestiones 1999 a 2012, por Nota Cite G.G. N° 64/12 de 12 de marzo del mismo año, SOBOCE S.A. adjunto resumen de las actas de directorio de la gestiones solicitadas solicitando su reserva conforme el art. 30 de la R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, Reglamento de Regulación de Competencia, solicitud que fue rechazada por Auto Administrativo de 28 de marzo de 2013, en el entendido de que la empresa no justificó su solicitud ni demostró que la información remitida se encuentre en alguna de las causales comprendidas en los incs. a), b) y c) del parág. I del art. 30 del citado reglamento, acto que fue confirmado en por la Resoluciones RA/AEMP/DJ/N° 052/2013 de 7 de junio y MDP y EP N°029.2013.

b) Bajo ese antecedente, la empresa demandante, impetra la nulidad de todos los actos antes señalados, en previsión del art. 35-I-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, por considerar vulnerado su derecho a la protección de papeles privados y su derecho de petición contenida en los arts. 24 y 25 de la C.P.E., así como sus derechos y garantías a la defensa al debido proceso y el principio de seguridad jurídica previstos en los arts. 115-II y 117-I y 178-I de misma norma, asimismo considera que la resolución impugnada es contraria a los principios de sometimiento pleno a la ley y de jerarquía normativa dispuesto en el art. 4-c) y h) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

c) Con relación a que el requerimiento realizado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas por nota AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0087/13 de 5 de febrero de 2013, excede de las facultades expresamente conferidas a esta por el art. 16-7 del D.S. N° 29519 y los arts. 57, 58 y 60 del Cód. Com., por consiguiente se vulneró su derecho a la protección de papeles privados establecido en el art. 25 de la C.P.E., es preciso señalar, que de acuerdo a la L. N° 2427 Ley del Bonosol, L. N° 2495 de Reestructuración de Empresas, D.S. N° 071 que crea la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas y define sus competencias y atribuciones y el D.S. N° 29519, se establece que las facultades del ente regulador están relacionadas fundamentalmente a la regulación, control y supervisión a las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción en lo relativo al gobierno corporativo, la defensa de la competencia, la reestructuración y

liquidación de las empresas y otros, en ese sentido el D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008, fue creado con el objeto de regular la competencia y la defensa del consumidor frente a conductas lesivas que influyan negativamente en el mercado, provocando especulación en precios y cantidad, a través de mecanismos adecuados a ser ejecutados por el Instituto Boliviano de Metrología IBMETRO y la Superintendencia de Empresas, cuyo art. 16, establece las atribuciones de la ex Superintendencia de Empresas ahora Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, entre otras, el de "realizar inspecciones y auditorías de verificación y requerir la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información generada por medios electrónicos o de cualquier otra tecnología, conforme a ley", de lo anotado se establece que este artículo no establece limitación alguna, en ese sentido el requerimiento de las actas de directorio de la empresa demandante, se encuentran en el marco de las competencias inherentes a la citada entidad para establecer infracciones o sanciones, y no como una injerencia arbitraria, en ese entendido no se considera que se hubiera afectado su derecho a la protección de papeles privados establecido en el art. 25-II de la C.P.E.

d) En lo referente a la vulneración a su derecho de petición establecido en el art. 24 de la norma constitucional, misma que establece que: "Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta. Para el ejercicio de este derecho no se exigirá más requisito que la identificación del peticionario.", según el demandante este derecho fue infringido por la negativa infundada de la solicitud efectuada a través de cartas cite G.G. N° 42/12 y cite G.G. N° 64/12 para que la AEMP declare la limitación y reserva de las actas de directorio, al respecto se debe manifestar, que el ente regulador mediante Auto de 28 de marzo de 2013, negó dicha solicitud en el entendido de que las actas de directorio remitidas por SOBOCE S.A. no contenían secretos industriales, comerciales, estratégicos u otros conforme establece el art. 30 del Reglamento de Regulación de Competencia aprobado por R.M. N° 190, que establece específicamente que los agentes económicos, objeto de investigación, podrán solicitar al ente regulador la reserva cuando se trate de: "a) Secretos industriales, comerciales, estratégicos u otros protegidos por leyes especiales; b) Que su divulgación lesione indebidamente intereses de agentes económicos o del mercado; y c) Toda información que por su naturaleza debe recibir tal tratamiento., siempre que la parte que así lo califique, lo justifique adecuadamente", por tanto, la empresa demandante no puede alegar que dicha negativa, carezca de fundamento, ni la vulneración del citado derecho de petición, cuando a lo largo del procedimiento éste derecho fue satisfecho con respuesta fundada de cada una de las peticiones efectuadas conforme se tiene de antecedentes.

Respecto a la vulneración del derecho a la defensa, al debido proceso y seguridad jurídica previstos en los arts. 115-II y 117-I y 178 de la C.P.E., alegada por SOBOCE S.A., se debe referir, que el derecho a la defensa es una de las principales garantías del debido proceso, entendido como la oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier proceso o actuación judicial o administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga, su importancia radica en impedir la arbitrariedad de los agentes estatales y evitar la condena injusta, mediante la búsqueda de la verdad, con la activa participación o representación de quien puede ser afectado por las decisiones que se adopten sobre la base de lo actuado, por otro lado, el debido proceso constituye una garantía de legalidad procesal expresada en la exigencia de un procedimiento en el deben respetarse un determinado marco normativo, para la protección de los derechos a la tutela judicial efectiva, a la garantía de certeza e intangibilidad de resoluciones judiciales a la debida fundamentación de las mismas. En cuanto a la seguridad jurídica la S.C. N° 1494/2011-R de 11 de octubre ha establecido lo siguiente: "...la seguridad jurídica como principio emergente y dentro de un Estado de Derecho, implica la protección constitucional de la actuación arbitraria estatal; por lo tanto, la relación Estado ciudadano (a) debe sujetarse a reglas claras, precisas y determinadas, en especial a las leyes, que deben desarrollar los mandatos de la Constitución Política del Estado, buscando en su contenido la materialización de los derechos y garantías fundamentales previstos en la ley fundamental, es decir, que sea previsible para la sociedad la actuación estatal; este entendimiento está acorde con el nuevo texto constitucional, que en su art. 178, dispone que la potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta, entre otros, en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, probidad y celeridad". En el caso de autos al seguirse un proceso sancionador dentro de las competencias prescritas en el D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008 a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, no se puede argumentar que se ha lesionado derecho a la defensa, al debido proceso y seguridad jurídica.

f) De lo anotado se infiere que, la normativa administrativa contenida en los arts. 4 de la L. N° 2341 y 24-II del D.S. N° 27175 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIREFI establecen que la actividad administrativa se rige por el principio de sometimiento pleno a la ley, asegurando al administrativo el debido proceso y la seguridad jurídica, en el caso de autos los principios arriba mencionados fueron garantizados conforme al procedimiento establecido en el D.S. N° 27175 que reglamenta la Ley de Procedimiento Administrativo y el D.S. N° 29519 y su reglamento aprobado mediante R.M. N° 190, en todos los actos administrativos fueron puestos a conocimiento oportuno del demandante en consecuencia no se evidencia la vulneración de los citados derechos.

g) Finalmente en cuanto al pedido de nulidad de todas las resoluciones administrativas emitidas en el caso de autos, en previsión del art. 35-I-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, que establece que un acto administrativo es nulo de pleno derecho cuando sea contrario a la Constitución Política del Estado, en el entendido de que en criterio de la empresa demandante la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas no tiene la facultad expresa para el requerimiento efectuado de las copias legalizadas de las actas de directorio de dicha empresa, en consecuencia dicha solicitud estaría al margen de las atribuciones conferidas al ente regulador y por otro lado que la citada información goza de protección constitucional establecida en el art. 25 de la C.P.E., no es procedente, en atención a que dicho requerimiento realizado por el ente regulador lo hizo en el marco de sus atribuciones y competencias otorgadas por el D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008, que regula la competencia y la defensa del consumidor frente a conductas lesivas que influyan negativamente en el mercado, asimismo reiterar que la negativa de reserva y confidencialidad fue porque no se cumplieron los requisitos establecidos para su protección contenidos en el art. 30 de la R.M. N° 190, y en definitiva el Ministerio demandado así como la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, cumplieron los procedimientos establecidos para el caso, precautelando los principios y garantías fundamentales, por consiguiente no corresponde a este tribunal otorgar la razón a la parte demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, DECLARA IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 142 a 167, interpuesta por la Sociedad Boliviana de Cemento S.A. representada por Eduardo Jaime Urriolagoitia Rodo, contra el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Jerárquico R.J. MDP y EP N°029/2013 de 19 de septiembre.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



289

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso tributario
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 51 a 59, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 62, la contestación de fs. 84 a 86, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 90 a 93 y 97-98, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que en virtud a las atribuciones conferidas por la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y en cumplimiento a la Orden de Verificación N° 00120VI06931, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las facturas detalladas en el F-7520, declaradas por el contribuyente en los períodos enero y marzo de 2010.

Refiere que el 10 de diciembre de 2012, labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 53115, 53116 y 53117, sancionando el incumplimiento de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria, ya que el contribuyente no presentó la factura N° 2180 del periodo de enero 2010, ni los medios de pago de las facturas observadas en los períodos enero y marzo de 2010, además de evidenciar errores de registro en los Libros de Compras IVA. En la misma fecha emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VI/VC/454/2012, estableciendo como resultado de la verificación, el incumplimiento de requisitos de validez en las facturas para la apropiación del crédito fiscal, cargos contra los cuales el contribuyente presentó nota de 25 de enero de 2013, en la que expuso argumentos de descargo, adjuntando copias simples del certificado de inscripción al padrón y cédula de identidad.

Posteriormente, pronunció la R.D. N° 17-00211-13, en la que resuelve determinar de oficio y sobre base cierta las obligaciones del contribuyente, en la suma de UFV's 47.142 por concepto de tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago; decisión que fue notificada en forma personal el 26 de marzo de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la AGIT expresó su acuerdo en parte con la Administración Tributaria, en relación a la depuración del crédito fiscal contenido en las facturas observadas, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV's 43.686 por concepto de IVA correspondiente a los períodos enero y marzo 2010; sin embargo, respecto a la factura N° 2180, la AGIT indicó que: "Sin embargo, de lo mencionado precedentemente, pese a que el contribuyente incumplió con sus obligaciones de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza de sus operaciones y presentar los registros contables en la forma exigida por los arts. 40 y 44 del Cód. Com., así como el núm. 4 del art. 70 de la L. N° 2492 (CTB), considerando la información expuesta en la factura N° 2180, los certificados de inscripción en el padrón, corroborados por el reporte de consulta de padrón, así como la información obtenida de los sistemas de la administración tributaria, se ha evidenciado la

realización de la transacción, expuesta en la Factura N° 2180 efectivamente emitida por ELFEO S.A., el 3 de marzo de 2010, correspondiendo confirmar en este punto lo resuelto por la instancia de alzada y otorgar al contribuyente el derecho al cómputo del crédito fiscal de Bs 2.309 para el período marzo 2010.", criterio que no es compartido por la administración tributaria, quien sostiene que la fecha de impresión de la factura es independiente del momento de emisión de la misma, por lo que la factura fue correctamente emitida por el proveedor ELFEO S.A. en base al art. 6-VII de la R.N.D. N° 10-0016-07, modificado por la R.N.D. N° 10-0032-07, que establece que la misma debe ser emitida a la conclusión del periodo de prestación de servicios por el cual devenga su pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero, disposición concordante con el art. 4-b) de la L. N° 843. Con este argumento refuta la posición de la AGIT que sostiene que la fecha de impresión debe ser considerada como la fecha de emisión y que la administración tributaria debió validar el crédito fiscal al contribuyente y sancionar al emisor por no cumplir lo establecido en el parág. V del art. 41 de la R.N.D. N° 10-0016-07.

Finalmente refiere que hubo una mala imputación del crédito fiscal de la factura N° 2180 emitida por ELFEO S.A., puesto que según el art. 43-I de la R.N.D. N° 10-0016-07 los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, deben ser imputados en el período fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento, esto es, al período devengado y emitido por su proveedor, toda vez que esta fue autorizada, emitida, registrada y declarada correctamente en este, y no como interpreta la AGIT que la factura estuviera incorrectamente emitida. Asimismo, señala que no corresponde la valoración de pruebas presentadas en instancia de alzada, incumplándose con el tercer requisito de validez de las facturas por no estar respaldadas las actividades del contribuyente mediante libros, registros y otros documentos que demuestren la efectiva realización de la transacción.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare Probadamente la demanda revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2013 y en consecuencia se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00211-13.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 27 de mayo de 2014, cursante de fs. 84 a 86 vta., bajo los siguientes argumentos: Refiere que la factura N° 2180 lleva estampado el sello de cancelado del Banco Bisa S.A., con fecha 3 de marzo de 2010, evidenciando además que lleva de forma pre impresa los datos del pago efectuado (fecha, hora, punto y funcionario), aspecto que permite verificar que dicha factura fue efectivamente emitida en el momento de su pago, es decir el 3 de marzo de 2010, y no así el 29 de diciembre de 2009, como serial la propia factura y el certificado emitido por ELFEO S.A., por lo cual no era posible para el contribuyente registrar esta factura en el período fiscal diciembre 2009, cuanto todavía no se había emitido efectivamente la correspondiente nota fiscal.

De lo anterior, establece que la observación referente al momento de determinación del crédito fiscal, no es atribuible al sujeto pasivo, pues a pesar de que la administración tributaria menciona en su recurso que verificó la correcta emisión de la factura por parte del proveedor; sin embargo, no demostró que la factura estuvo a disposición del sujeto pasivo en el período fiscal diciembre 2009, conforme lo exige el art. 76 de la L. N° 2492 CTB, ya que recién a la fecha de pago el contribuyente pudo conocer los datos contenidos en la misma.

Respecto a la observación de que no corresponde el número de medidor registrado por el contribuyente en su padrón con el número de medidor registrado en la factura N° 2180, hace notar que el art. 42-4 de la R.N.D. N° 10-0016-07 prevé que son válidas las facturas o notas fiscales de servicios públicos cuyo NIT concuerde con el comprador, siempre y cuando el domicilio consignado coincida con el declarado por el beneficiario en el Padrón Nacional de Contribuyentes, no estando establecido como requisito la coincidencia con el número de medidor, por lo que de la revisión del reporte de consulta de padrón así como de la factura, se advierte que coinciden en el domicilio registrado y el número de NIT del contribuyente.

Por último, sobre los medios de pago exigidos por la administración tributaria, pudo evidenciar que el emisor declaró en su Libro de Ventas IVA, la factura 2180 emitida a nombre de Estación de Servicio el Socavón con NIT 2744791011, por el importe de Bs 18.678.70 conforme se observa en la impresión del reporte "Ventas reportadas por el contribuyente - 1009769021- ELFEO S.A.", y siendo que consta el sello de la entidad bancaria que da fe de la cancelación de la factura el 30 de junio de 2010, se demuestra que la transacción ha sido efectivamente realizada, pese a que el sujeto pasivo incumplió con sus obligaciones de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza de sus operaciones y presentar los registros contables de la forma exigida en los arts. 40 y 44 del Cód. Com., así como el art. 70-4 de la L. N° 2492 CTB, correspondiendo otorgar el derecho al cómputo del crédito fiscal.

Concluye señalando que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada, por considerar que no existe agravio ni lesión a derechos, que se le hubiere ocasionado al demandante.

II.2. Petitorio.

Solicita, se declare Improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2013 de 7 de octubre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1 El 1 de agosto de 2012, se notificó a Ricardo Álvarez Aguilar, con la Orden de Verificación Interna (OVI) N° 00120VI06931, dando inicio a la verificación del IVA crédito fiscal, contenido en facturas declaradas por el contribuyente de referencia, en los períodos enero y marzo de la gestión 2010, otorgándole el plazo de cinco días para la presentación de la documentación requerida.

III.2 Tras efectuar la verificación de la documentación presentada por el contribuyente, la administración tributaria emitió y notificó la Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DFNINC/454/2012 de 10 de diciembre, presumiendo la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago y estableciendo de forma preliminar, en contra del contribuyente, una deuda tributaria de UFV's 45.858 importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales; acto administrativo notificado el 26 de diciembre de 2012.

III.3 Evaluado el memorial presentado como descargo por el contribuyente, la administración tributaria emitió y notificó la R.D. N° 17-00211-13, en la que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, determinando una deuda tributaria total que asciende a UFV's 47.142, importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor, multa por omisión de pago y la multas por incumplimiento a deberes formales.

III.4 Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución determinativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA0800/2013, que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs 2.309, y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de Bs 26.831., así como las multas por incumplimiento a deberes formales.

III.5 Contra la determinación de la instancia de alzada, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1841/2013 de 7 de octubre, que a su vez resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada, dejando sin efecto la deuda tributaria de UFV's 3.456, y manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV's 43.686.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la factura N° 2180, declarada por el comprador en su fecha de pago y no en su fecha de emisión, es válida para el cómputo de crédito fiscal.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre la validez de la factura declarada en la fecha de pago.

La administración tributaria controvierte la decisión de la AGIT de validar el cómputo del crédito fiscal contenido en la factura 2180, por haber sido declarada por el contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar en su fecha de pago 3 de marzo de 2010, pese a que fue emitida el 29 de diciembre de 2009 por su proveedor ELFEO, esto en observancia del art. 43-I de la R.N.D. N° 10-0016-07, que establece que: "(...) los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales y documentos equivalentes serán imputados en el período fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento", razón por la cual considera que la imputación debió ser realizada en el período devengado y emitido por el proveedor y no como interpreta la AGIT.

Revisados los antecedentes del proceso, se advierte que en el caso de autos, la factura observada efectivamente emerge de la prestación de un servicio continuo como es la provisión de energía eléctrica, perfeccionándose el hecho imponible de acuerdo al art. 4-b) de la L. N° 843, "(...) desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior (...)", y generando el respectivo débito fiscal para el proveedor del servicio, quien tiene la obligación de emitir la factura en el momento en que finalizó la ejecución del servicio prestado, independientemente de que este haya sido pagado o no, al no encontrarse condicionada la emisión de la factura y el pago del débito fiscal a la efectiva cancelación o percepción del monto facturado, esto en cumplimiento a la previsión expresa del art. 6-VII de la R.N.D. N° 10-0016-07 (modificado por la R.N.D. N° 10-0032-07), que señala: "VII. Para los servicios de realización continua: energía eléctrica, agua potable, gas domiciliario, telecomunicaciones y servicios financieros, corresponderá la emisión de la factura o nota fiscal a la conclusión del periodo de prestación por el cual se devenga el pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero en concordancia con lo dispuesto por el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843.

En el caso específico de servicios continuos de energía eléctrica, agua potable y gas domiciliario y a efecto de la aplicación dispuesta en el párrafo anterior, este tipo de prestaciones se devengan a momento de realizar la verificación del servicio medido en el domicilio del comprador, más un tiempo adicional de siete (7) días en concordancia a lo previsto en normas regulatorias.

En ningún caso procederá el traslado de la obligación de emisión a periodos posteriores, distintos al periodo en el que se perfeccionó el hecho generador.

El tratamiento previamente dispuesto podrá ser ampliado a los mismos servicios que no sean realizados de forma continua, siempre y cuando estén asociados a operaciones continuas prestadas por el sujeto pasivo al mismo comprador".

Empero, debe considerarse que en el caso de autos la administración tributaria no se encuentra verificando las obligaciones tributarias del proveedor del servicio, sino las del comprador o usuario que pretende beneficiarse del crédito fiscal contenido en la factura N° 2180, debiendo interpretarse el invocado art. 43-I de la R.N.D. N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, conforme la definición establecida por la propia administración tributaria en el art. 3-o) de la misma R.N.D. N° 10-0016-07, que prevé: "o) Emisión: Es el acto a través del cual el sujeto pasivo o tercero responsable extiende la factura, nota fiscal o documento equivalente al comprador, cumpliendo con las formalidades establecidas por la administración tributaria (...)"

En este contexto, se advierte que si bien el proveedor emitió (generó en su sistema) la factura N° 2180 el 29 de diciembre de 2009, ésta en realidad le fue extendida y entregada al usuario recién el 3 de marzo de 2010, cuando efectuó el pago por el servicio ante una entidad financiera, habiendo sido declarada correctamente en su Libro de Compras IVA del periodo marzo 2010, sin infringir ni contravenir la normativa precedente, ya que la factura por la prestación del servicio de energía, fue puesta en conocimiento efectivo y real del usuario en el momento del pago, otorgándole al sujeto pasivo, recién a partir de este momento, la posibilidad material de declararla, ya que recién pudo disponer de la información suficiente que le permita efectuar un adecuado registro de la misma, como ser: el número de la factura, número de autorización, código de control, etc.

En este entendido, la interpretación que realiza la administración tributaria, resulta restrictiva y arbitraria, al pretender imponer al contribuyente la obligación de declarar una factura, cuando ésta aún no le fue extendida ni entregada, carga que se encuentra imposibilitado de cumplir, pues no se evidencia ningún medio por el cual el comprador o usuario pueda adquirir conocimiento de los datos necesarios que requiere para declararla en el período en el que fue generada por el proveedor, más aun cuando el propio art. 41-1 de la R.N.D. N° 10-0016-07, establece como requisito para la validez de las facturas o notas fiscales equivalentes, contar en primer lugar con el original del documento; siendo en consecuencia acertado el razonamiento efectuado por la AGIT en su resolución jerárquica, cuando revoca la depuración de la factura N° 2180, al no ser contraria a ninguna disposición y tampoco evidenciarse la apropiación indebida del crédito fiscal, por cuanto la factura cumple con todos los requisitos señalados para su validez.

Conclusión que tiene sustento en el principio de verdad material reconocido en el art. 4-d) de la L. N° 2341 LPA y en la propia regulación del sistema de facturación virtual, siendo evidente que si bien las empresas proveedoras de servicios continuos están obligadas a emitir la factura en el marco de la previsión del art. 6-VII de la R.N.D. N° 10-0016-07 (modificado en la R.N.D. N° 10-0032-07), vigente en el momento del hecho generador, dicha obligación tiene como efecto directo la generación del débito fiscal; sin embargo, esa factura es impresa-emitida-puesta en circulación el día en el que se realiza el pago por el servicio, generándose a partir de esa fecha el beneficio del crédito fiscal para el contribuyente, quien en el presente caso, pagó y declaró dicha factura en el periodo fiscal marzo 2010, dentro del marco del art. 43-I de la R.N.D. N° 10-0016-07 de 8 de mayo de 2007.

En relación a la efectiva realización de la transacción, cabe resaltar que de acuerdo a las características del servicio de energía eléctrica que presta el proveedor ELFEO y a la modalidad asumida para su facturación, se evidencia que el usuario no puede adquirir el original de la factura, sino hasta el momento en que efectúa su cancelación ante una entidad financiera autorizada, evidenciándose de los antecedentes que en este caso el contribuyente beneficiario del crédito fiscal efectuó la cancelación de dichos servicios ante el Banco Bisa S.A. en fecha 3 de marzo por un importe total de Bs 18.678.70, razón por la cual se procedió a la respectiva impresión y entrega de la factura al beneficiario, encontrándose el sello de "Cancelado" estampado en la misma con la rúbrica del funcionario del banco, acreditando con esto el pago efectivo del importe facturado.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consecuentemente se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1841/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente sentencia, asimismo emite voto disidente la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina.

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

Primera Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran.

Segundo Relator: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



290

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Potosí**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2013 de 13 de agosto del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 33 a 37; réplica de fs.60 a 62; duplica de fs. 65 a 66; autos para sentencia de fs. 72; antecedentes administrativos y recursivos.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sanguenza Guzmán dentro el plazo previsto en el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 16 a 22), con los siguientes fundamentos:

Antecedentes, refiere que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticidad del certificado N°CM-PT-04-00138-2011 correspondiente al vehículo que ampara la DUI 2011/543/C-4272, que atendida mediante el Informe N° DML-CE-01272/2012 de 4 de julio y por informe nota N° N° Ibmetro-DML-INF-240/12, que indican: “Los certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos Ibmetro Central La Paz” “Los certificados en cuestión no tienen código de recinto aduanero “04” siendo que el código correcto y asignado al recinto aduanero de Avaro a es el código 03” “Los certificados no tiene el sello del técnico autorizado para la inspección y emisión del certificado medioambiental para el recinto de frontera Avaro ya que la fecha de emisión detallada en el certificado el Técnico Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en Ibmetro, por tanto los certificados no tienen la validez que requieren ya que los mismos deben tener sello y firma del técnico autorizados y que ejerza funciones en Ibmetro”. “Los certificados no detallan el número de factura emitido por Ibmetro que corresponde y hace referencia al servicio realizado”. “los certificados no detallan el número de parte de recepción de recinto Avaro que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado”. “que los certificados no existen y no se encuentran registrados en ninguno de los archivos existentes en Ibmetro-Oficina La Paz, ni en los archivos de Ibmetro-Cbba, por tanto los certificados mencionados no tiene la validez requerida ya que no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por el “Instituto Boliviano de Metrología”.

Por lo señalado, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación 2011/543/C-2474 de 29/12/2011 presentó un certificado medio ambiental no valido o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitido por Ibmetro que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos del vehículo son compatibles con los niveles establecidos y aprobados por la legislación nacional vigente, conforme al art. 148 de la L. N° 2492 que define y clasifica los ilícitos tributarios, los art. 84, 85 de la L.G.A. de cumplimiento de medidas sanitarias y fitosanitarias para la importación, y de prohibición de importación de mercancías nocivas para el medio ambiente y la salud humana, los arts. 111 y 119 del R.L.G.A. referidas a la obligación de presentar documentación de soporte de la declaración de mercancías, los arts. 3 y 5 del D.S. N° 28963 que establecen que la importación de vehículos antiguos requieren de certificado medioambiental emitido por Iborca ahora Ibmetro, presumió que se había incurrido en el ilícito de Contrabando, tipificado en el literal b) del art. 181 de la L. N° 2492 según tributos pagados Bs. 40.497,00 equivalente a 23.154,37 UFV, tomando en cuenta que el monto es inferior a los 50.000.00 UFV se considera como contravención tributaria según lo establecido en el párraf. II del art. 21 de la L. N° 100 que dispuso la modificación de los num. I, II y IV del art. 181 de la L. N° 2492 .En base a los citados hechos y el informe AN-UFIPR-I-104/2012 de 30/10/2012 y acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-067/2012 de 31 de /10/2012 se dictó resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-64/2012 de 27/12/2012 que declara probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Leandro Ramiro Almanza, con Cl. 5239099 Cbba., por el inciso b) del art. 181 del Cód. Trib., al no existir la mercancía comisada, se dispone la aplicación del art. 181 num. II del citado cuerpo legal, imponiéndose la sanción del pago de una multa, igual al 100% del valor de la mercancía.

Transcribiendo inextenso los arts. 48 del D.S. N° 27310, 85 de la L. N° 1990, 65 del Cód. Trib., 11 del R. L.G.A. y el 148 del Cód. Trib., refiere que la verificación de calidad u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido ,podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración de Aduana a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento de control posterior y los siguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492 , por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con los documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181 inc. b) del Cód. Trib., ya que estaba

transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras tal es el art. 111 inc. k) del R. L. G.A. y art. 119 entre otros, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que las certificaciones deberán ser vigentes al momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías.

Asimismo señala que la autoridad general de impugnación tributaria dispone anular obrados hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-089/2012, con el objeto que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente que determine la veracidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00062-2012; sin embargo, señala que estableció la comisión de la contravención, en base a la información de Ibmetro que certificó que el mismo no existe y no está registrada en ninguno de los archivos de Ibmetro-Central La Paz, que lo manifestado por la AGIT en sentido de tiene que existir pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional, que determine la falsedad del documento no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado establecido en los arts. 198,199 y 203 del Cód. Pen.no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo esta corroborado por lo certificado por Ibmetro, situación distinta con el proceso de contrabando Contravencional que fue iniciado al tener certeza certificada por Ibmetro que el citado certificado es falso ya que no fueron emitidos por instancia competente, incumplimiento el art. 111 inc. k) del R. L.G.A., bién enfatizó que no se trata de uno o dos certificados que son más 90 certificados fraguados en base a los cuales circulan vehículos que no cumplieron con los parámetros medioambientales establecido por los arts. 85 y 111 inc. k) de la L.G.A. y su Reglamento.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS 64/2012 de 27 de diciembre de 2012.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 20 de noviembre de 2013 (fs. 24) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 33 a 37), con los siguientes argumentos:

Refiere que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos de dicha instancia, más aun cuando son reproducciones de fundamentos que ya fueron expuestos en instancia recursiva, por lo que este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, sin perjuicio de lo manifestado aclaró el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-067/2012, indica en el acápite relación circunstanciada de los Hechos, en el punto falta de certificado medioambiental emitido por Ibmetro que: "(...) que la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L. al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2474 de 29/12/2011, presentó un certificado medioambiental presuntamente falso(...) Asimismo, la resolución sancionatoria impugnada estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Leandro Ramiro Almanza Sanizo, conforme lo establecido en el Inciso b), art. 181 de la L. N° 2492, norma que señala que comete contrabando quien realice: (...) tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales", por otro lado, en el literal quinto dispone: "Remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la Acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación", por lo que existe una contradicción de argumentos entre el entre el sujeto pasivo y la Administración Aduanera, respecto a la prueba principal, puesto que Leandro Ramiro Almanza Sanizo, asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando Contravencional impuesta, y por otro lado el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, que establecen que el Certificado Medioambiental N°CM-PT-04-00138-2011, correspondiente al vehículo que ampara la DUI C-2474 no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de Ibmetro, según el Informe AN-UFIPR-I-104/2012, motivo por el cual dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, es decir para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo; se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o no del mencionado Certificado medioambiental que compete al Ministerio Público, en ese sentido dicha instancia señaló que se encontraba imposibilitado de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del citado certificado, por mandato expreso del inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092, asimismo aclarar que el sujeto pasivo de manera expresa señaló que el objetivo de su recurso no consisten obtener la anulación de actuados, sino un pronunciamiento de fondo sobre la documentación cursante en antecedentes, que hizo suya para ofrecerla como prueba en su recurso jerárquico, es claro que no se puede ingresarse al análisis de fondo, lo contrario sería infringir el artículo referido anteriormente, por lo que correspondió a dicha instancia anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto que a partir del pronunciamiento que emitido por la instancia competente para determinar la veracidad del certificado, la administración dicte una nueva acta de intervención, si corresponde.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2013 de 13 de agosto.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

Fundamentos del tercer interesado.

El tercer interesado Ramiro Leandro Almanza Sanizo fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 76 a 78) e apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, por memorial que cursa a fs. 82 a 84, con los siguientes fundamentos:

Refiere que es aberrante que la Aduana Regional Potosí, a sabiendas que los arts. 42, 46 y 47 de la L.G.A. concordantes con el R.L.G.A. que en sus arts. 41,58 y 11, ordenan que sea una agencia despachante quien realice el trámite de nacionalización e mercadería, infringiéndose que los sujetos pasivos no tienen ningún acceso a certificados en la Aduana o lmetro u otro valorado, resultando contradictorio que se siga proceso sancionatorio y penal contra el sujeto pasivo. Asimismo que el Informe de lmetro DML CE 01272/2012 de 4 de julio, no segura ni afirma que el Certificado CM-PT-04-00138-2011, que ampara la DUI 2011/543/C2474, sea falso sino que dicho certificado y otros 100 no están registrados en los sistemas de lMETRO.

Citando los arts. 68 numeral 2, 5, 6 y 7 de la L. N° 2492 referida al debido proceso, 117 del a C.P.E., señaló que en ninguna parte del proceso Contravencional se estableció que fuera el sujeto pasivo quien hubiese presentado el certificado medioambiental, por otro lado que la importación realizada cumplió todos los requisitos establecidos en la normativa para la nacionalización del vehículo y posterior levante.

Concluyó manifestando que la Unidad de Fiscalización y la Gerencia de la Aduana Regional Potosí, vulneran sus derechos y garantías constitucionales en el proceso realizado.

Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2013 de 13 de agosto.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

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

El 29 de diciembre de 2011, la Agencia Despachante de Aduana S.A.A. S.R.L., registró y validó la DUI 24784, por su comitente Leandro Ramiro Almanza Sanizo, para nacionalizar un vehículo camión, marca volvo, con chasis YV2A4CDC86A592690, sorteada al canal rojo, Administración Aduanera mediante nota ANGRPGR-UFIRP-C003/2012, en aplicación del art. 100 de la L. N° 2492 y la RND 01-00-09 que aprobó procedimiento de control diferido solicitó a dicha la citada Agencia Despachante la remisión de 77 DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa. El 6 de junio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, pidió a lmetro certificación de autenticidad de 77 certificados emitidos por esa entidad, el Director de Metrología Legal de lmetro remitió a la Administración Aduanera el Informe lmetro-DML-INF-240/2012 de 29 de agosto de 2012, el cual indica que de la revisión de los Certificados Medioambientales emitidos por la Oficina Central, Regionales de Cochabamba y Oruro, se corroboró que los mismos no están registrados en los archivos y base de información de lmetro, los funcionarios que figuran y firman dichos certificados, no estaban en funciones en las fechas de emisión de los certificados.

El 17 de octubre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaria a Leandro Ramiro Almanza Sanizo, con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-067/2012 de 28 de septiembre de 2012, que se emite en contra de la citada persona y los posibles coautores, cómplices, instigadores y encubridores por la inexistencia de certificado medioambiental de lmetro, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria conforme a los arts. 160 num. 4 y 181 inc. b) del Cód. Trib.

El 2 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaria a sujeto pasivo con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-64/2012 de 27 de diciembre de 2012 que declaro probada la comisión de contrabando Contravencional en contra de Leandro Ramiro Almanza Sanizo, imponiendo la sanción económica de multa del 100 % de valor la mercancía objeto de contrabando que asciende a Bs. 263.076, e instruir la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito, la anulación de la DUI-2474, así como la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente. (fs. 1 a 74 anexo 2).

Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0099/2013 de 6 de mayo de 2013 que dispuso revocar parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercancía equivalente a Bs. 263.076.967, así como su ejecución tributaria, conforme a lo previsto en el art. 117.II de la C.P.E. y el art. 181.II del Cód. Trib., disponiendo el comiso del vehículo correspondiente. y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/13 de 13 de agosto de 2013, que anuló la resolución de recurso de alzada con reposición de obrados hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente que determine la veracidad del certificado medioambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención si corresponde. (fs. 1 a 168 de anexo 1).

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

“Si la nulidad dispuesta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2013 de 13 de agosto, con reposición de obrados hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-067/2012 de 28 de septiembre, con el objeto de que la instancia competente

emita pronunciamiento sobre la veracidad del Certificado Medioambiental N°CM-PT-04-00138-2011, la Administración Aduanera dicte nueva acta de intervención si correspondiere, fue correcta o no.”

5.2 Análisis y resolución.

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

La Administración Aduanera demandante, cuestiona la determinación asumida por la autoridad general de impugnación tributaria que dispuso anular obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI- AI-067/2012 de 28 de septiembre, hasta que exista pronunciamiento de la instancia competente respecto veracidad del Certificado Medioambiental N° CM-PT-04-00138-2011; empero, en criterio de la administración ello no corresponde, en atención a que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado establecido en los arts.198,199 y 203 del Cód. Pen., no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento, puesto que dicho aspecto fue certificado por lbmetro, en base al cual se siguió el proceso de Contrabando Contravencional.

Al respecto debemos manifestar que, si bien es evidente que el Estado ejerce su potestad, a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, esta potestad, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, asimismo es pertinente enfatizar que el derecho a la defensa es una de las principales garantías del debido proceso, entendido como la oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier proceso o actuación judicial o administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga, su importancia radica en impedir la arbitrariedad de los agentes estatales y evitar la condena injusta, mediante la búsqueda de la verdad, con la activa participación o representación de quien puede ser afectado por las decisiones que se adopten sobre la base de lo actuado, por otro lado, el debido proceso constituye una garantía de legalidad procesal expresada en la exigencia de un procedimiento en el deben respetarse un determinado marco normativo, para la protección de los derechos a la tutela judicial efectiva, a la garantía de certeza e intangibilidad de resoluciones, principios que se encuentran establecidos en los arts. 115 y 117 del a C.P.E.

En ese contexto, es innegable que la imposición de una sanción administrativa deba estar supeditada a la comprobación o subsunción del hecho ilícito que se atribuye al tipo normativo de infracción, como quiera que en el caso de autos la Administración Aduanera señala que sigue el proceso penal por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado establecido en los arts. 198,199 y 203 del Cód. Pen., y paralelamente prosiguió el proceso sancionatorio de contrabando contravencional, estaría incurriendo en doble sanción por el mismo hecho, aspecto que se encuentra expresamente prohibido por la norma constitucional en el art. 117.II de la C.P.E.. En ese sentido lo impetrado en la demanda en sentido de declarar probada la demanda y revocarla Resolución impugnada no puede ser atendida, en virtud a que la autoridad demandada procedió correctamente, debiendo dilucidarse el proceso penal que determine o no la autoría de los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado, se pueda proseguir el proceso administrativo de contrabando contravencional ya con determinación cierta de quien ha cometido el delito de falsificación.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 22, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1397/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán al constituirse como primera relatora y ser disidente a la presente Sentencia.

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

Primera Magistrada Relatora: Dra. Rita Susana Nava Durán.

Segundo Magistrado Relator: Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



291

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1391/2013, pronunciada el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 42 a 45 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00062-2012 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2012/521/C-1536, a cuya consecuencia, en 24 de agosto de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-231/12, del técnico de metrología legal dirigido al director de metrología legal, indicando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO Central La Paz, tiene código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado el recinto aduanero Villazón es el código "02", teniendo los certificados firma del técnico de IBMETRO La Paz Eddy Mamani y sello institucional de IBMETRO regional Cbba., situación no corresponde puesto que los certificados medioambientales para el recinto aduanero de Villazón son emitidos por IBMETRO La Paz, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de Villazón que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana BURGOS SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2012/521/C-1536 de 26 de abril de 2012, presentó un certificado medio ambiental no válido o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

El 31 de octubre de 2012, la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-89/12, y el 27 de diciembre de 2012 se dictó Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-077/2012 que declara probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Sergio Alex Villarroel Vargas, con Cl. 5274212 Cbba., por el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., al no existir la mercancía comisada, se dispone la aplicación del art. 181-II del citado cuerpo legal, imponiéndose la sanción del pago de una multa, igual al 100% del valor de la mercancía que asciende a Bs 270.967.00.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0081/13 de 6 de mayo de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación de Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00062-2012, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-089/2012 de la DUI 2012/521/C-1536, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990 L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492 (CTB).

Continúo manifestando que, por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas y art. 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que la certificación deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de la mercancía y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz, conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio.

Con relación a lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, manifiesta que no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado (arts. 198, 199 y 203 del C.P.P.) no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por IBMETRO, donde indica que no cursa en sus registros y que el funcionario que firma el mismo ya no es funcionario de dicha dependencia. Añade que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del C.T.B., por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Aclaró que el proceso penal ordinario es un tema muy aparte, el mismo fue iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables que fraguaron los documentos, en atención a que IBMETRO ya certificó que los mismos fueron fraguados.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1391/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-077/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial, que cursa de fs. 42 a 45 vta., señalando lo siguiente:

Que la administración aduanera en el acta de intervención contravencional indica que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO, se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria en contra de Sergio Alex Villarroel, por lo que el 2 de enero de 2013 se notificó al contribuyente con la resolución sancionatoria impugnada, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492 (CTB), norma que señala que comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por disposiciones especiales; por otra parte, impuso la multa de pago de 100% del valor de la mercancía y la ejecución tributaria, en coordinación con el COA la captura del vehículo descrito en la citada acta de intervención. Asimismo procedió a la anulación de la DUI C-1536, y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación, por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando, y por otro lado el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00062-2012 correspondiente al vehículo que ampara la indicada DUI no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, según Informe AN-UF-UFIPR-I N° 141/2012; motivo por el cual, sostiene que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, por lo que se requiere previamente se determine sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, compete al Ministerio Público.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1391/2013 de 13 de agosto.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la autoridad jerárquica de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-089/2012 de 31 de octubre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00062-2012, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde. Al efecto, la entidad demandante señala que el proceso penal instaurado por la Aduana no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por la misma institución de IBMETRO.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que se requiere previamente el pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 1 de agosto de 2012, la administración aduanera solicitó a la ADA "Burgos SRL", la remisión de las DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Villazón, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 2 de agosto de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: 042/2012, remitió la documentación requerida (fs. 13 a 15 anexo II).

2. El 9 de agosto de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional a.i., solicitó certificación de autenticidad de los certificados medio ambientales para vehículos motorizados, adjuntando en anexo el detalle de 9 certificados, entre ellos el N° CM-PT-04-00062-2012, por lo que IBMETRO remitió la Nota IBMETRO-DML-CE-1659/2012 de 24 de agosto, la cual indica que, de la revisión de los certificados emitidos en oficina central, oficinas regionales de Cochabamba y Oruro, se afirma que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, asimismo indica que adjuntan a la nota los informes de los técnicos de la oficina central La Paz y Cochabamba, que detallan el seguimiento realizado a la documentación recibida (fs. 18 a 21 anexo II).

3. El 30 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-141/2012, expresa que corresponde anular la DUI-C-1536, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 (CTB) e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 24 a 31 anexo II).

4. El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Sergio Alex Villarroel Vargas, con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-089/2012 de 31 de octubre, emitida en su contra y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, misma que concluyó indicando que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, conforme los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, determinó un total de tributos de 31.687.72 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 32 a 41 anexo II).

5. El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Sergio Alex Villarroel Vargas con la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-77/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, y al no existir la mercancía comisada se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 270.967.00, también dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, como la anulación de la DUI 2012-521-C-1536 de 23 de abril y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 43 a 53 anexo II).

6. El 21 de enero de 2013, Sergio Alex Villarroel Vargas, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 77/2012, en los términos del memorial que cursa de fs. 11 a 14 del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0081/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la resolución sancionatoria, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 270.967.-, así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI N° 2011/521 C-1536 (fs. 87 a 93 anexo 1).

7. Contra dicha Resolución, Sergio Alex Villarroel Vargas y la administración aduanera interpusieron recurso jerárquico (fs. 96 a 98 y 110 a 115, del anexo 1), resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1391/2013 de 13 de agosto, que anuló la resolución de recurso de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-089/2012 de 31 de octubre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00062-2012, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional a través de la presente demanda contenciosa administrativa.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

9. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 68 de obrados.

V. Análisis de la problemática planteada.

El art. 181-b) de la L. N° 2492 (CTB) estipula que, comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Por su parte, el art. 197-II-b) de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), señala que no competen a la Superintendencia Tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la ley a la jurisdicción ordinaria.

En ese orden, el art. 217 del Cód. Trib. Boliviano, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En el caso de autos, se tiene que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-089/2012 de 31 de octubre, en el punto referido al Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00062-2012 que ampara la DUI 2012/521/C-1536, señala que IBMETRO con nota de 24 de agosto de 2012, remitió el Informe NI/IBM/RCB/2012-0120, y mediante Nota IBMETRO DML CE 01659/2012 de 24 de agosto de 2012 remitido a la gerencia regional se hizo conocer que "los nueve certificados Medioambientales no se encuentran registrados en los archivos y

base de información de IBMETRO”, “por lo indicado se concluye que los mismos tendrían un origen fraudulento...”. En el siguiente párrafo, el acta de intervención contravencional concluye: “Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana “BURGOS SRL” al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-1536 de 23/04/2012 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso...”.

Por otra parte, la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, declaró probado el contrabando contravencional en contra de Sergio Alex Villarroel Vargas por el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo en su num. 5, remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente, por la presenta comisión del delito de falsificación de documentación.

De lo anterior se evidencia, que la administración aduanera estableció que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00062-2012, que ampara la DUI N° 1536, no existe porque no se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, empero, el sujeto pasivo sostiene que dicho certificado medio ambiental es plenamente válido para desvirtuar la contravención de contrabando.

En la especie, en el acta de intervención contravencional se ha indicado que se ha presentado un certificado presuntamente falso y en la resolución sancionatoria se ha dispuesto la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal por la presunta comisión del delito de falsificación de documento; motivo por el cual, es evidente que dicho documento se encuentra sujeto o condicionado al pronunciamiento en la vía penal sobre su falsedad o veracidad, ahí se dilucidará si el hecho ocurrió o no, a fin de determinar la existencia de la contravención aduanera y las responsabilidades pertinentes.

Por otra parte, la administración aduanera argumenta que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del C.T.B., por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Al respecto, es preciso puntualizar que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00062-2012, ha sido cuestionado como posiblemente falso, habiendo la administración tributaria determinado que el mismo no existe por no encontrarse registrado en los archivos de IBMETRO, sin embargo, corresponde señalar que no se puede negar su existencia, más aún cuando el art. 217 en su último párrafo de la L. N° 2492, establece expresamente que, “La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme”, es decir, que la administración aduanera previamente debe demostrar que el citado certificado medio ambiental es falso, mediante fallo judicial firme emitido por autoridad competente.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el parág. II-b) del art. 197 de la L. N° 2492 (CTB), al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita acta de intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva acta de intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, dispuesta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1391/2013 de 13 de agosto, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 15 a 21 interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1391/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán al constituirse como primera relatora y ser disidente a la presente sentencia.

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

Primera relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Segundo relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



292

**Reingeniería TOTAL S.R.L. c/ Ministerio de Medio Ambiente y Agua Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 2 a 29, modificada y complementada de fs. 386-387, presentada por el representante legal de la Empresa Reingeniería Total SRL, la contestación de fs. 763 a 770; los memoriales de réplica de fs. 786 a 798 vta., y dúplica de fs. 849 a 859 vta., los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes.

Señaló que la empresa y el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, suscribieron el 3 de mayo de 2009, el Contrato N° 2 de prestación de servicios de consultoría para la elaboración de los estudios de pre inversión para la implementación de un relleno sanitario para el área metropolitana de La Paz, el cual fue protocolizado en la Notaría de Gobierno con número de testimonio 535 de 7 de agosto de 2009. Aclaró que la empresa fue contratada dentro del marco de referencia de la cooperación técnica no reembolsable otorgada por la Corporación Andina de Fomento.

Continuó indicando que el Informe de Avance 1 (informe diagnóstico) fue debidamente ejecutado, pues no fue observado por la Supervisión del contrato y la Corporación Andina de Fomento procedió a su pago de acuerdo a contrato, previo descuento del 10% para la constitución de un fondo de garantía según la cláusula sexta.

Posteriormente, el 17 de septiembre de 2009, la empresa presentó el Informe de Avance 2 (estudio de identificación), comprendiendo el análisis de alternativas de localización, análisis de mercado del proyecto, selección y estudio técnico, geológico, social, legal y ambiental del emplazamiento con mejores condiciones para el relleno sanitario metropolitano, el análisis económico financiero para la implementación y operación del mismo y el análisis de posibles formas de constitución de la entidad que se haría cargo del relleno sanitario metropolitano. En relación a las áreas donde podría situarse, se solicitó reunión para definir el enfoque para el documento de medidas de compensación al municipio en cuyo territorio quedaría emplazado el relleno sanitario y para canalizar los acuerdos interinstitucionales entre municipios.

Añadió que mediante carta GP 603/09 de 28 de septiembre de 2009, reingeniería solicitó reuniones de trabajo destinadas a arribar a los acuerdos interinstitucionales y municipales, solicitando que el Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico, convoque a los municipios a fin de que se trabaje en la formulación de acuerdos para definir el lugar del relleno sanitario. A dicha misiva, se sucedieron las normas GP 630/2009 de 6 de octubre, GP 652/2009 de 12 de octubre, GP 657/2009 de 13 de octubre, GP 695/2009 de 27 de octubre, RL 696/2009 de 27 de octubre de 2009, GP 746/2009 de 19 de noviembre, GP 78/2010 de 27 de enero, RP 86/2010 de 29 de enero de 2010, RL 129/2010 de 8 de febrero con las que manifestó que correspondía al Ministerio de Medio Ambiente y del Agua, la elección del lugar de ubicación del relleno sanitario entre las opciones propuestas en el estudio de identificación, para que de tal modo, pueda la consultora estar en condiciones de continuar con el cumplimiento del contrato.

No obstante el Ministerio, mantuvo actitudes dilatorias, manteniendo de facto, estancada la consultoría y sin que la empresa pueda hacer nada para alterar el estado de las cosas. Así consta que, mediante carta MMAyA/VAPSB-NE-50/09 de 9 de octubre de 2009, el Ministerio manifestó que los estudios complementarios del Informe de Avance 2, iba a proseguir una vez analizado y definido por los beneficiarios la alternativa más conveniente para los municipios involucrados e instruida por escrito por la supervisión, lo cual no se realizó.

Peor todavía, ante la iniciativa de reingeniería para modificar los términos del contrato de tal manera que se incluya algún mecanismo para elegir el sitio del relleno sanitario, la posición asumida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua fue de total y absoluta negativa. Esto se evidencia en la carta MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-66/09 de 5 de noviembre de 2009, que fue ratificada con la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-78/09 de 7 de diciembre de 2009.

Agregó que el Informe de Avance 2, no fue aprobado (en realidad no pudo ser aprobado) y a partir de él, el contrato no pudo continuar ejecutándose (no se presentó el Informe de Avance 3, ni el informe final). Asimismo, el plazo de ejecución del contrato de 270 días, a la fecha de la demanda ha concluido.

No obstante lo referido, en la ejecución del contrato se produjeron hechos ajenos a la responsabilidad, previsibilidad y evitabilidad de reingeniería, que han tenido como efecto impedir y/o demorar la ejecución del contrato por culpa del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, existiendo justificaciones a favor de la empresa (reconocidas incluso por el propio Ministerio) que imposibilitaron a reingeniería a continuar ejecutando el contrato de consultoría.

I.2. Impugnaciones de actos administrativos.

Epígrafe en el que señaló que mediante carta MMAyA-VAPSB/DGGIRS/NE-136/2010 de 9 de febrero, se comunicó formalmente a reingeniería que, en razón de los Informes Técnico VAPSB/DGGIRS/02/2019 y Jurídico MMAyA-DGAJ/007/10, se había decidido que a partir de esa fecha se empezaría a computar la multa establecida en la cláusula Décimo Cuarta del contrato por cada día de retraso en la presentación del objeto de la consultoría, todo ello, en razón a que habría concluido el plazo contractual del estudio de consultoría contratado, sin considerar que los retrasos se hallan justificados en causas ajenas a la voluntad y posibilidades de la empresa y por tanto, no le son imputables, razones por las que inició el procedimiento administrativo contra ese acto administrativo con el objeto de que se declare su nulidad, por ello, planteó recurso de revocatoria, jerárquico que fue rechazado con la R.M. N° 149 de 24 de junio de 2010 y luego, acción contencioso administrativa.

Añadió que reingeniería, con carta RL 623/2010 diligenciada notarialmente el 14 de julio de 2010, en ejercicio de sus prerrogativas legales, comunicó la extinción y resolución contractual por imposibilidad de cumplimiento por razones que no le son imputables. El Ministerio, mediante nota MMAyA/DESPACHO/1183 de 12 de agosto de 2010, comunicó que no aceptaba esa resolución y que, en el futuro, resolvería el contrato de consultoría, misiva que fue contestada en tiempo oportuno por la empresa (GG RL 738/10 de 13/08/10); sin embargo, con nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, se sostuvo que esa cartera ministerial se rige por la L. N° 1178 y el art. 123 de la C.P.E., y en el caso específico, por el art. 32 del D.S. N° 29190, por lo que rechazó la petición de la empresa, dio por terminado el contrato por supuesto incumplimiento de reingeniería y, liquidó ilegalmente una supuesta multa contra la empresa.

El 15 de septiembre de 2010, reingeniería impugnó mediante recurso de revocatoria el referido acto administrativo con el objeto de que se declare su nulidad, sin embargo fue rechazado con R.A. N° 066 de 12 de octubre de 2010, motivando el planteamiento del recurso jerárquico, que fue resuelto con R.M. N° 001 de 1 de marzo de 2011, confirmatorio total, por lo que se planteó demanda contencioso-administrativa.

I.3. Mora del acreedor y ausencia de responsabilidad legal de reingeniería.

Señaló que el art. 327 del Cód. Civ., protege al deudor a través del instituto jurídico de la mora del acreedor, quien tiene el deber de cooperación a favor del deudor, el cual es impuesto por la ley ante la circunstancia en que su participación sea indispensable para que el deudor esté en condiciones de cumplir con su obligación, porque existen casos en los que la propia naturaleza de la obligación, el acreedor es un sujeto clave e indispensable para el cabal cumplimiento de la obligación, lo contrario, que es justamente, lo que evita el instituto de la mora del acreedor, supondría que el deudor sea responsable no solo en los casos en los que el incumplimiento le es atribuible, sino también, cuando el propio acreedor infringe su deber de colaborarle o inclusive, lleva a obstruir el cumplimiento de la obligación debida.

En el caso, se configuraron los presupuestos de hecho que corresponden al instituto de la mora del acreedor, porque la naturaleza de la obligación de la consultora, determinó que sea indispensable la colaboración del Ministerio, que infringió dicho deber de cooperación, aunque la elevada complejidad y especialidad del objeto de la consultoría requería que sea proactivo, pues se hallaba en la obligación de prestar diligentemente su colaboración en orden a que reingeniería pueda cumplir con la consultoría. Por ejemplo, jamás sería posible que el contrato sea cumplido sin la colaboración indispensable del Ministerio en la gestión, proposición y otorgación de compensaciones a ser acordada con los actores afectados por el emplazamiento del relleno sanitario (cláusula cuarta, num. 2 del contrato).

Igual ocurriría, si el Ministerio no contratara a la supervisión y contraparte idóneas que el contrato exigía, pues ello obstaculizaría su cumplimiento toda vez que imposibilitaría que el contratante adopte decisiones y directrices sobre la ejecución misma del proyecto (escoger y decidir sobre aspectos técnicos, ingenieriles, económicos, financieros, sociológicos, comunicacionales u otros). Así, si no contara con la participación de profesionales especialistas en cada área que la consultoría abarcaba (y que los términos de referencia exigían). Por tanto, sin ellos, sería imposible su ejecución, lo mismo ocurre, respecto a su actividad de aprobación, observación y rechazo de los productos y avances de la consultoría, puesto que ello tampoco ocurriría sin la presencia de una supervisión y contraparte compuesta por profesionales idóneos (experimentados, especializados, etc.), siendo lógico que si no se contara con ese capital humano, cada decisión, aprobación, aceptación observación o rechazo de los productos simplemente, no existirían.

Es así que el contrato y sus términos de referencia establecen una colaboración constante del Ministerio de Medio Ambiente y Agua (por medio de uno de sus Viceministerios y de la designación expresa y escrita de profesionales multidisciplinares y expertos a cargo de un especialista en materia de residuos sólidos y medio ambiente) mediante los mecanismos indispensables de una supervisión y una contraparte.

I.4. Supervisión.

El contrato de consultoría establece en su primer párrafo, que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, tiene la calidad de beneficiario del contrato. Su cláusula novena, genera la obligación en cabeza del beneficiario (Ministerio) de hacer las veces de supervisor de contrato y de realizar las observaciones en un plazo máximo de ocho días tras la recepción de los informes (productos) de la consultoría. Esta misma cláusula, en su primera parte, determina que el beneficiario y la CAF deben establecer los procedimientos de supervisión que juzguen necesarios para asegurar el desarrollo satisfactorio de las labores del consultor (métodos de comunicación, forma de relacionamiento, etc.). No se confunda establecer métodos con supervisión, los métodos estaban a cargo el Ministerio y la CAF y la supervisión, a cargo del Ministerio.

Conforme al glosario de términos del documento base de contratación, el supervisor es el servidor público de línea, profesional especialista designado por autoridad competente de la entidad contratante para realizar el seguimiento del estudio, supervisando directamente el cumplimiento de las condiciones contractuales del consultor; en consecuencia, el supervisor debía ser idóneo, profesional y especialista en orden a poder realizar el seguimiento directo del estudio contratado.

I.5. Contraparte.

Transcribiendo el apartado X de los términos de referencia, señaló que la contraparte en este contrato tenía una actividad no solo de control, aprobación y comunicación, sino que además, por las especiales actividades que comprendía la consultoría, tenía la necesidad de

ejercer una actividad proactiva, de toma de decisiones cruciales, de inevitable colaboración en la ejecución del contrato, de sugerencias de mecanismos de trabajo, de comunicación y verdadero puente entre las eventuales demandas de las comunidades, de los municipios y de los actores en general, con las posibilidades del contratante para satisfacerlas (con determinación de compensaciones, su factibilidad y tiempos de implementación, entre otras); en otras palabras, la actividad de la contraparte en el contrato, se constituía en uno de los principales medios de colaboración a la labor contratada a la consultora, tanto, que sin ella no era posible el cumplimiento del contrato.

I.6. ¿Qué es lo que ocurrió en los hechos respecto de la Supervisión?

Mediante contrato de servicios profesionales CIIC/VAPSB/PASAAS/2009, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua contrató al supuesto ingeniero Wilson Badani Choque para que realizara las labores de supervisión encargadas por contrato al Ministerio. “Badani fue comunicado a reingeniería por cite MMayA/VAPS-NE-356/20098 de 14 de abril” (sic). Añadió que en ese entonces se informó que esta persona, prestaba servicios profesionales en el Ministerio como ingeniero civil y que se le designaba como supervisor del contrato. Sobre el punto, consideró necesario efectuar las siguientes aclaraciones:

a. Que en realidad fue designado como contraparte del Ministerio ante la CAF, de acuerdo con la cláusula cuarta del Convenio Marco suscrito entre el Ministerio y la CAF, por lo que reingeniería es un tercero respecto a dicho convenio. Consideró también, que la calidad y funciones de contraparte en ese convenio institucional no corresponde a la calidad y funciones de contraparte del contrato de consultoría suscrito entre el MMyA y Reingeniería.

b. Esto mismo sucedió respecto a la designación del Ing. Machicao, nombrado en ese mismo cargo posteriormente y en reemplazo de Badani, así como con la primera supervisora Fabiola Zubieta, la cual no participó con reingeniería en el intento de ejecución de ese contrato, pues fue cambiada por Badani. Nótese que el contrato fue firmado el 3 de mayo de 2009 y la designación de Badani fue comunicada a reingeniería con nota de 16 de abril de 2009.

c. Nunca se efectuó una designación de supervisión por parte del Ministerio de Medio Ambiente y Agua para este contrato, y tanto menos, con las características que exige el contrato y los términos de referencia.

d. Que los certificados de 17 de septiembre de 2010 y 18 de agosto de 2010, emitidos por el Jefe de la Unidad de Gestión Jurídica del Ministerio, determinan que esas tres personas, supuestamente ejercieron las labores de supervisores; sin embargo, el Ministerio no cumplió su deber de colaboración ya que jamás nombró expresamente a un supervisor del contrato de consultoría y en cambio, se limitó a nombrar una contraparte para el convenio interinstitucional que tenía con la CAF.

Agregó que durante el 2009, Wilson Badani Choque, participó en las reuniones y emitió informes técnicos en los que efectuó valoraciones técnicas, análisis, autorizaciones, observaciones y recomendaciones al trabajo desempeñado por reingeniería y que eran privativas de un profesional especialista. Aclaró que desde un principio existieron deficiencias de toda índole que ocasionaron una serie de inconvenientes en la ejecución del servicio contratado, entre ellas, retrasos e incumplimientos de plazos en las respuestas de informes y notas enviadas, atomización de las actividades de supervisión en los actores no previstos en el contrato y otros.

En ese mérito, reingeniería conversó con el supuesto supervisor, envió notas, remitió informes especiales, solicitó modificaciones al contrato (a su plazo y al orden de presentación de los ítems), órdenes de cambio y otros instrumentos que deberían permitir regularizar todos los temas inherentes al contrato, los cuales, junto a otras iniciativas, fueron ambigua y parcialmente aceptados y luego rechazados de plano por este supuesto y falaz supervisor.

Ante esos inconvenientes y, siendo insostenible la situación (puesto que además solicitó el pago de dinero para realizar su trabajo y aprobar el producto de reingeniería), mediante carta notariada RL 794/2009 de 1 de diciembre y entregada al Ministerio, el día 2 del mismo mes y año, se presentó queja, solicitud de cambio y denuncia de corrupción, petición que motivó el cambio de supervisor, el 11 de enero de 2010, luego de 40 días hábiles de presentada la denuncia, se inició un proceso administrativo en la Unidad de Transparencia del Ministerio de Medio Ambiente y Agua en contra de Wilson Badani Choque. Finalmente, el 13 de enero de 2010, se presentó denuncia penal contra dicha persona, señalando que la relación contractual con el Ministerio había cesado el 30 de junio de 2009 y que sin embargo, continuó ejerciendo actividades y la profesión de ingeniero indebidamente. Reingeniería también presentó denuncia penal el 9 de abril de 2010.

Concluyó este extenso punto, señalando que todas las notas enviadas por Wilson Badani a reingeniería y al Ministerio de Medio Ambiente y Agua, no corresponden al correlativo ni las fechas consignadas al libro de registro del Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico y que el Ministerio en su denuncia penal señaló que esta persona ocasionó a la entidad una serie de conflictos e inconvenientes con la empresa logrando el retraso del contrato y que el supuesto supervisor, negó injustificadamente la reconducción del contrato en tiempo oportuno.

Luego de esa denuncia penal, por primera vez, el Ministerio comunicó informalmente a Reingeniería que el supuesto ingeniero Wilson Badani Choque únicamente había desempeñado funciones en la entidad estatal hasta el 30 de junio de 2009; sin embargo, continuó como supervisor del proyecto por varios meses más debido a la negligencia del Ministerio en comunicar ese hecho. Adicionalmente, los antecedentes, denuncias penales y declaraciones emitidas por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, así como del propio supuesto supervisor, sustentan y demuestran por sí solas, la imposibilidad sobrevenida de ejecución del contrato imputable al contratante, así como la inimputabilidad de reingeniería en el retraso e incumplimiento del contrato.

Añadió que todas las labores de supervisión de Wilson Badani (Mamani) Choque carecen de respaldo y son inválidas, ilegítimas e ilegales porque no es ingeniero civil, no está registrado en la Sociedad de Ingenieros de Bolivia y no tenía contrato que le otorgue competencia alguna para ejercer labor como supervisor.

Señaló que el inválido contrato de supervisión de Wilson Badani (Mamani) tuvo vigencia hasta el 30 de junio de 2009, solo durante los primeros 48 días calendario de ejecución del contrato de consultoría (iniciado el 13 de mayo de 2009), correspondientes a poco más del 17% del total del tiempo de ejecución, hecho que desconocía reingeniería porque nunca se le informó; sin embargo, dicha persona ejerció su cargo de facto hasta el 9 de diciembre de 2009, fecha en la que firmó la última carta dirigida a la empresa y que da un total de 162 días calendario como supervisor sin contrato que así lo autorice. Además, ejerció como ingeniero sin serlo y como supervisor sin serlo por 210 días calendario de ejecución del contrato que corresponden a algo más del 77% del plazo total de ejecución.

La supuesta nueva supervisión designada por el contratante a cargo del Ing. Machicao, fue comunicada el 11 de enero de 2010; sin embargo, fue nombrado contraparte del convenio MMAyA-CAF, no supervisor o contraparte del contrato de consultoría MMAyA y Reingeniería.

No obstante de ello, se tiene que recién luego de 243 días calendario de haberse iniciado la ejecución del servicio, se contó con un profesional pretendiendo ejercer las funciones de facto de supervisión que corresponde a decir que el 90% del total del tiempo de ejecución del contrato, no se contó con uno.

La supuesta nueva supervisión, limitó su trabajo a hacer el ilegal informe sustentatorio de la imposición de multas otorgada por el Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico, realizado sobre la base del nulo y delictual trabajo realizado por Wilson Mamani Choque, lo que quiere decir que la actividad de la supervisión, supuestamente legitimada y válida, se inició tardíamente (cuando solo quedaban 27 días calendario de ejecución del proyecto) y cuando ya nada quedaba por hacerse, puesto que el proyecto había sido obstaculizado, inviabilizado e imposibilitado por el accionar del anterior supuesto supervisor, haciendo imposible completar y/o realizar el restante trabajo de consultoría que faltaba (parte del Informe 2 y todos los restantes informes de avance contratados) en ese plazo, sin culpa de reingeniería.

I.7. Qué es lo que ocurrió en los hechos respecto de la contraparte?

Señaló que nunca se designó a la contraparte y como es fácil de entender, Reingeniería se vio imposibilitada de cumplir sus prestaciones porque el apartado X de los términos de referencia establecen que el Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico desarrollaría las funciones de contraparte, a cuyo fin designaría un equipo técnico multidisciplinario bajo la dirección de un profesional técnico especializado en residuos sólidos y/o medio ambiente, designación que nunca fue efectuada.

El Informe Técnico Legal VAPSB/DGGIRS/047/2010 de 7 de junio, declara (confiesa) en su num. 2.5 que el Viceministerio, no designó un equipo técnico multidisciplinario. Dicho informe, yerra en las calidades de supervisor y contraparte al creer que Wilson Badani era contraparte del contrato de consultoría, cuando en realidad era contraparte del MMAyA ante la CAF, de acuerdo a la cláusula cuarta del convenio marco, al igual que el Ing. Machicao, nombrado en ese mismo cargo posteriormente, respecto del cual, la empresa era un tercero. Además es contradictorio con la R.M. N° 149 e 24 de junio de 2010, que sostiene que las funciones de contraparte, correspondieron al Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico y no así a una persona particular.

La ausencia de contraparte produjo las mismas nefastas consecuencias para la catastrófica y también inexistente supervisión (apartado anterior), incrementadas en que no existía y no existió en ningún momento, el equipo multidisciplinario que estuviera imbuido en el proyecto y que pudiera comprender y poner coto a la irracionalidad de las observaciones y requerimientos de la supuesta supervisión, tampoco existió medio autorizado de comunicación, notificación y aprobación de los asuntos relacionados con el servicio, tampoco quien observara y evaluara el desempeño de la empresa consultora, imposibilitando la ejecución del contrato por culpa grave o dolo de las obligaciones y deberes del Viceministerio.

I.8. Obligación de la consultora y deber de cooperación del Ministerio.

Consta en el contrato de consultoría que reingeniería, se obligó a realizar la consultoría y entregar los cuatro informes que ella comprendía; de ellos, el Informe 2, correspondía a elaborar un estudio de identificación de áreas donde podía situarse el nuevo relleno sanitario metropolitano; un documento que estableciera las compensaciones que recibirían el o los municipios en cuyo territorio se hubiera definido que tendría lugar el relleno sanitario y, finalmente, los acuerdos correspondientes, obligación que por su naturaleza, requería de la necesidad de cooperación del Ministerio mediante su contraparte y supervisión para que la consultora pueda cumplir su deber.

Apuntó que la empresa cumplió con la presentación del estudio de identificación mediante carta GP 572/2009 de 17 de septiembre y, está documentado mediante misivas GP 603/2009 de 28 de septiembre, GP 630/2009 de 6 de octubre, GP 652/2009 de 12 de octubre, GP 657/2009 de 13 de octubre, GP 695/2009 de 27 de octubre, TL 696/2009 de 27 de octubre, GP 746/2009 de 19 de noviembre de 2009, GP 78/2010 de 27 de enero, RP 86/2010 de 29 de enero y RL 129/2010 de 8 de febrero, que insistentemente requirió al Ministerio que elija el área de emplazamiento del relleno sanitario, que participe en reuniones con autoridades municipales, comunales, etc., o que modifique el contrato de 13 de mayo de 2009 a fin de establecer mecanismos (inexistentes en el contrato) para la determinación del lugar en cuestión y otros.

En el estudio de identificación, reingeniería puso en conocimiento del Ministerio, el análisis de alternativas de localización, análisis de mercado del proyecto, selección y estudio técnico, geológico, social, legal y ambiental del emplazamiento, el análisis económico-financiero para la implementación y operación del mismo, y el análisis de posibles formas de constitución de la entidad que se haría cargo del relleno sanitario metropolitano, cumpliendo con lo que le resultó posible económica y materialmente cumplir. Añadió que si bien efectivamente la presentación del Informe de Avance 2, no incluyó el documento elaborado de compensación ni menos todavía los acuerdos con las autoridades municipales, intermunicipales y/o comunitarias pertinentes, no fue por un hecho atribuible a la empresa sino por la falta de intervención del Ministerio que debió escoger entre las alternativas propuestas por la consultora y comunicar las compensaciones que podía ofrecer a cambio. La comunicación correspondía al equipo Multidisciplinario que no fue designado.

I.9. Falta de cooperación del Ministerio para el cumplimiento de las obligaciones de la Consultora.

Reiterando lo dicho precedentemente señaló que el Ministerio, desde el comienzo mantuvo una actitud pasiva, negligente y obstaculizadora, alargando un statu quo en el que jamás de designó la contraparte a la que estaba obligado ni a la supervisión, produciendo como efecto que no pudiera cumplir el contrato.

I.10. Inimputabilidad y falta de responsabilidad de la consultora a consecuencia de la mora credendi del MMAyA.

Señaló que la consecuencia de la existencia de esa mora del acreedor Ministerio, está referida al tema de la inimputabilidad de reingeniería sobre lo relacionado a la presentación del informe de avance 2 y, siendo que ese informe era necesario para proseguir con los siguientes informes, también con el resto de la consultoría. En este punto, citó el art. 339 del Cód. Civ., y añadió la que cláusula décimo cuarta del contrato, admite expresamente la mora culpable del acreedor y como quiera que el Ministerio no cooperó en la ejecución del contrato como era su obligación y se abstuvo totalmente de cualquier tipo de participación, la responsabilidad legal por la falta de cumplimiento parcial el Informe 2 y de los subsiguientes, no es atribuible a reingeniería, pues la consultora no actuó con dolo o culpa.

I.11. Extinción de obligaciones de reingeniería por imposibilidad sobreviniente.

El art. 305 del Cód. Civ., prevé en su num. 6) la imposibilidad sobreviniente como causa de extinción de las obligaciones, en el caso, sin perjuicio de los efectos de la mora del acreedor, las obligaciones establecidas para reingeniería en el contrato de consultoría correspondientes a la parte del Informe de Avance 2 (documentos de compensación y de acuerdos municipales, intermunicipales o comunales), la totalidad del Informe de Avance 3 y el informe final, han quedado extintas en mérito a la imposibilidad sobreviniente acontecida a causa de la conducta negligente del Ministerio contratante, al no haber designado contraparte y supervisión.

Esas acciones, en la vía de consecuencia directa, provocaron la imposibilidad de elaborar y presentar el Informe de Avance 3 y el informe final, porque de acuerdo con el contrato de consultoría, ambos documentos constituyen fases subsiguientes en las labores de reingeniería que precisaban como presupuesto ineludible, haber avanzado y concluido totalmente el Informe de Avance 2 y tener ya determinada la ubicación del relleno sanitario, lo cual no ocurrió debido a la falta de cooperación del Ministerio de Medio Ambiente y Agua.

La elaboración del estudio técnico, económico, social y ambiental (T.E.S.A.) del proyecto de implementación del relleno sanitario, los estudios base para su diseño y los caminos de acceso, correspondientes todos al informe de Avance 2, totalmente acabado y aprobado como precedente. La estrategia de financiamiento y los documentos para la licitación para la construcción del relleno sanitario referidos en el Informe de Avance 4; igualmente, son imposibles de cumplir sin tener aprobado el Informe de Avance 2, en su integridad, lo cual no pudo ocurrir al no haberse designado contraparte ni supervisión. Lo cierto es que reingeniería cumplió con la parte de las obligaciones que fue posible cumplir y presentó el Informe de Avance 1, sin observaciones del Ministerio y presentó el Estudio de Identificación (E.I.) del Informe de Avance 2, con las opciones para el emplazamiento del relleno sanitario (alternativas de localización, análisis de mercado del proyecto, selección y estudio técnico, geológico, social, legal y ambiental del emplazamiento con mejores condiciones, así como el análisis económico-financiero para la implementación y operación del mismo y el análisis de posibles formas de constitución de la entidad que se haría cargo, quedando liberada la consultar en cuanto al resto de sus obligaciones por un hecho atribuible única y exclusivamente al referido Ministerio, amparándose la conducta de reingeniería en el art. 382 del Cód. Civ.

Reiteró una vez más, que el Ministerio no colaboró pese a los múltiples pedidos realizados y acreditados en las misivas GP 603/2009 de 28 de septiembre, GP 630/2009 de 6 de octubre, GP 652/2009 de 12 de octubre, GP 657/2009 de 13 de octubre, GP 695/2009 de 27 de octubre, TL 696/2009 de 27 de octubre, GP 746/2009 de 19 de noviembre de 2009, GP 78/2010 de 27 de enero, RP 86/2010 de 29 de enero y RL 129/2010 de 8 de febrero, determinando todo esto que reingeniería cumplió legalmente con sus obligaciones en lo que le resultó posible hacer y que el resto de las obligaciones se hayan extinguido al tenor del art. 382 citado.

I.12. Resolución del contrato por imposibilidad sobreviniente parcial.

La resolución es un medio de extinción de los contratos de prestaciones recíprocas fundado en razones sobrevinientes; es decir, posteriores a la formación del contrato. Estas razones son tres: incumplimiento a la obligación de una de las partes, imposibilidad sobreviniente de cumplimiento de una de las obligaciones y excesiva onerosidad. El Cód. Civ., en sus arts. 568 al 583, regula la resolución como medio de extinción admitido constante y pacíficamente por contratos administrativos.

La imposibilidad sobreviniente parcial; es decir, la circunstancia en que en un contrato bilateral una de las obligaciones se ha tornado imposible en parte sin ser atribuible a su deudor, tiene un tratamiento similar al de la imposibilidad sobreviniente total, con la salvedad que permite al acreedor aceptar el cumplimiento de la parte de la obligación que era posible de ser honrada y reducir proporcionalmente su contraprestación (art. 578 del Cód. Civ.), salvedad que no puede ser aplicada cuando la imposibilidad de cumplimiento es producida por hechos atribuibles al Ministerio, y cuando ha incurrido en mora creditoria, pues él deberá correr con los riesgos emergentes y resarcir los daños emergentes (art. 328 del Cód. Civ.).

I.12.1. El contrato es bilateral y el régimen de resolución le es aplicable.

El contrato de consultoría es de naturaleza bilateral, pues determinó obligaciones recíprocas entre el Ministerio de Medio Ambiente y Agua y la consultora. La lectura del contrato permite establecer que el Ministerio quedó obligado al pago de una retribución a cambio de que Reingeniería realizase estudios de pre inversión para la implementación de un relleno sanitario para el área metropolitana del Departamento de La Paz.

Este hecho no es controvertible, determina la aplicabilidad de las disposiciones sobre resolución contractual de los arts. 568 al 583 del Cód. Civ., al contrato de 13 de mayo de 2009.

I.12.2. Imposibilidad sobreviniente de obligaciones de la consultora.

Conforme se expuso, el Ministerio no colaboró con reingeniería cuál era su deber de acreedor, incurriendo de esa forma en la mora regulado por el art. 327 del Cód. Civ., lo cual, también determina la imposibilidad sobreviniente de las obligaciones de la empresa haciendo aplicable el art. 578 del Cód. Civ.

I.12.3. Negativa Ministerial para aceptar el cumplimiento parcial y resolución del contrato.

A los fines del art. 578 del Cód. Civ., un inédito, incompetente y falso supervisor del Ministerio, expresamente realizó observaciones al Informe de Avance 2, mediante la carta MMAyA/VAPSB-N2-50/09 de 18 de octubre de 2009 y negó las solicitudes de reconducción del contrato realizadas por reingeniería, según consta en las cartas MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-66/09 de 5 de noviembre de 2009, MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-72/09 de 30 de noviembre de 2009 y MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-78/09 de 7 de diciembre de 2009.

Con base en esos documentos, está acreditado que el Ministerio no aceptó la sola presentación del Estudio de Identificación en el Informe de Avance 2, no dando así su voluntad para la permanencia del contrato pese a la existencia de causal de resolución sobreviniente en los términos antes expuestos.

I.12.4. Efectos jurídicos de la resolución.

La resolución del contrato de consultoría determina su extinción y en vía de consecuencia, la extinción de todos los efectos jurídicos que ha generado (derechos, obligaciones, etc.) siendo aplicable por analogía el art. 574-II del Cód. Civ., por tratarse de un contrato de ejecución sucesiva, en el que las obligaciones de reingeniería se cumplieron de manera extendida en el tiempo desde su suscripción hasta que resultó definitivamente imposible continuar.

En ese sentido, la resolución determinó la extinción del contrato de consultoría hacia futuro (con carácter prospectivo) y no con carácter retroactivo, ello significa que corresponde liquidar a favor de reingeniería los trabajos ejecutados, los gastos en que incurrió y consolidar los pagos que recibió con la complementación y la entrega del 10% del monto que le fuera retenido en el primer y único pago que se le hizo.

I.13. Extinción de supuestas multas liquidadas por el MMAyA.

Indicó que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, mediante nota con cite MMAy/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, liquidó legalmente una supuesta multa imputable a reingeniería por el monto de \$us. 268.142.25, supuestamente correspondiente a 206 días de retraso en el cumplimiento del contrato y a razón del 1% del monto total del contrato por día de retraso, según lo establecido en su cláusula décimo cuarta.

Dicha multa es inexistente y no corresponde, en razón a lo siguiente:

a) En aplicación estricta de la cláusula décimo cuarta del contrato y siendo que el retraso y el incumplimiento del contrato se hallan plenamente justificados en la falta de colaboración debida por el Ministerio, no corresponde ni la existencia de la multa ni que se pretenda cobrarla.

b) Siendo que la multa es accesoria al contrato y a las obligaciones principales emergentes de él, y siendo que ese contrato merece extinguirse, junto con sus obligaciones por imposibilidad sobrevinida imputable al Ministerio y sus reparticiones, la multa ordenada también debe extinguirse.

c) La existencia previa de la mora del acreedor, así como la imposibilidad de cumplimiento generada por negligencia del Ministerio hacen que jurídicamente no sea posible que Reingeniería ingrese en mora respecto a sus obligaciones.

d) Siendo que las obligaciones y el contrato se han extinguido por imposibilidad sobreviniente antes que concluya el plazo de ejecución del contrato y antes que pudiera siquiera iniciarse el cómputo de la multa; en consecuencia no ha podido correr ni un solo día de cómputo de esa multa; por tanto, los 206 días de supuesto retraso, son inexistentes como es inexistente la multa.

e) Respecto a este punto, la empresa demandante, con memorial de fs. 386-387, modificó y complementó su demanda señalando que sin admitir la existencia de una multa, es desproporcionada, sobre onerosa y poco razonable, es violatoria del art. 4-p) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y del art. 534 del Cód. Civ., que sostienen que las cláusulas penales no pueden superar el monto principal del contrato, en el caso, la ilegal multa asciende al 206% del contrato; al 2.228% del monto total que fue pagado a reingeniería, al 2.060% del fondo de garantía total previsto por la cláusula sexta del contrato. En el peor de los escenarios, la multa máximo debería haber llegado al 100% del total de la obligación principal y, por tratarse de un contrato administrativo, al 20% del monto total del contrato, de acuerdo al modelo de contrato previsto por el ente rector.

Añadió que el principio de proporcionalidad se halla también expresamente reconocido por el Tribunal Constitucional Plurinacional en las Resoluciones Nos. 1197/2010-R, 0258/2007-R, 0283/2007-R, 0045/2007 y 1091/2006-R.

I.14. Actuaciones posteriores, informes y denuncias.

Reiterando la denuncia planteada al Ministerio de Transparencia Institucional y Lucha contra la Corrupción y el Ministerio de la Presidencia, por los actos de corrupción, efectuó una relación de las notas de respuesta recibidas del Ministerio de la Presidencia, del Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico y otras comunicaciones del Ministerio de Medio Ambiente y Agua al Ministerio de Transparencia Institucional y Lucha contra la Corrupción.

Agregó que a través del proceso penal en trámite contra el ciudadano Wilson (Badani) Mamani, se pudo constatar que el Ministerio contrató una auditoría especial al cumplimiento del contrato suscrito con reingeniería y que el auditor contratado emitió el Informe MMAyA/UAI/000/12 de 5 de septiembre de 2012, concluyendo que la supervisión mantuvo estancada la consultoría. Agregó que dicho informe

fue presentado por el auditor al jefe de la Unidad de Auditorías Interna el 12 de septiembre de 2012, mediante nota con cite: MMAY/UAI-01/12 de 12 de septiembre de 2012, demostrándose la veracidad de lo manifestado en esta demanda.

I.15. Daños y perjuicios ocasionados.

La consultoría reingeniería ha sufrido como consecuencia directa e inmediata del actuar y de las omisiones del Ministerio de Medio Ambiente, daños y perjuicios que merecen ser reconocidos, valorados y resarcidos conforme a derecho.

Añadió que el art. 113 de la C.P.E., prevé y ordena la reparación patrimonial de los daños causados, prolongando esa situación incluso al Estado, que en este caso se halla comprometido por el ilegal actuar del Ministerio, su Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico y sus reparticiones. Los daños emergentes son los pagos realizados por la defensa legal asumida por reingeniería contra las ilegales decisiones y acciones realizadas por el Ministerio y sus dependencias. En cuanto al lucro cesante, correspondiente a la falta de ganancia de su retribución por la consultoría en razón de la imposibilidad de su ejecución procedente del actuar del Ministerio contratante. Asimismo, la falta de ganancias por la falta de elegibilidad para seguir prestando servicios al Estado durante tres años, conforme las previsiones del D.S. N° 181, en razón a una supuesta e inexistente resolución de contrato imputable a reingeniería y comunicada ilegalmente por el Ministerio.

Hizo notar que la inexecución de la consultoría emergente de razones todas ellas imputables al Ministerio, han ocasionado que reingeniería ingrese en una crisis económica seria, de la cual no puede recuperarse hasta el presente y que serán debidamente demostrada en la etapa correspondiente del proceso.

I.10. Pettitorio.

Concluyó su argumentación solicitando se emita resolución declarando probada la demanda en todas sus partes, declarando:

a) Que reingeniería no es responsable del incumplimiento de obligaciones establecidas en el contrato de 13 de mayo de 2009, debido a la falta de colaboración del Ministerio, la inexistencia de supervisión y contraparte, la imposibilidad sobreviniente atribuible al Ministerio de Medio Ambiente y Agua, todo ello, en el marco del contrato de consultoría, especialmente, de la cláusula décimo cuarta, puesto que el atraso y el incumplimiento parcial, se hallan plenamente justificados.

b) Que la extinción de las obligaciones de Reingeniería Total SRL, correspondientes a una parte del Informe de Avance 2 (documentos de compensación y acuerdos municipales y/o comunales), y a los Informes de Avance 3 y final, por imposibilidad sobreviniente no imputable a la consultora.

c) La resolución del contrato de consultoría de 13 de mayo de 2009 por imposibilidad sobreviniente y consecuente extinción con efectos futuros conforme el art. 574 del Cód. Civ., y normas conexas.

d) La extinción de la ilegal multa liquidada por el Ministerio por el monto de \$us. 268.142.5. Alternativamente, para el inesperado caso de no declararse probada esta demanda, se declare la invalidez e ineficacia de la multa por ser desproporcionada, sobre onerosa, poco razonable y violatoria de los límites que establece el ordenamiento jurídico.

e) La nulidad y consecuente ineficacia de todos los actos y de todas las labores de supervisión ejercidas por Wilson Badani (Mamani) Choque, realizadas en el marco del contrato de consultoría de 13 de mayo de 2009, en aplicación del art. 44 de la L. N° 1449.

f) Se condene al Ministerio de Medio Ambiente y Agua a pagar a favor de Reingeniería Total SRL, por los siguientes ítems del contrato que fueron efectivamente trabajados y desarrollados:

a. 10% del monto de garantía que se retuvo a la empresa en el primer pago realizado por efecto del Informe de Avance 1, equivalente a la suma de \$us. 1.301.66.

b. En el marco de la imposibilidad sobreviniente y de la obstaculización del contrato por parte del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, el pago por equidad del Informe de Avance 2, respecto a la parte que si fue posible realizar, que no fue aprobada, pero que si fue trabajada presentada al Ministerio mediante la carta GP 572/09 de 17 de septiembre de 2009, cuyo monto deberá ser liquidado de acuerdo a las pruebas periciales a presentarse y producirse en etapa probatoria del proceso. Pidió se tenga presente que de acuerdo a los términos de referencia, por ese Informe de Avance 2, correspondía el pago del 30% del total del monto acordado; es decir, la suma de \$us. 39.049.83.

g) Se condene al Ministerio de Ambiente y Agua a pagar los daños y perjuicios ocasionados a favor de Reingeniería Total SRL, en el marco del art. 113 de la C.P.E., y arts. 399, 344 y 345 del Cód. Civ. Al efecto, solicitó la liquidación y cuantificación en ejecución de sentencia.

II. Contestación de la demanda.

El Ministerio de Medio Ambiente y Agua, a través de su representante legal, contestó negativamente la demanda con memorial presentado el 5 de febrero de 2015, señalando:

Previo recuento de los antecedentes, indicó que conforme la legislación boliviana, el contrato en cuestión tiene la calidad de administrativo, por estar dentro del ámbito de aplicación de los arts. 3 y 4 de la L. N° 1178 y por ello, no pueden subordinarse los intereses privados particulares a los del Estado y la sociedad.

Respecto a la supuesta ejecución del contrato, apuntó que efectivamente, el 12 de junio de 2009, se realizó la entrega del Primer Informe de Avance del proyecto "Diagnóstico", que fue aprobado y cancelado en un porcentaje del 10% del monto total de la consultoría, reteniéndose el 10% conforme a lo establecido por la cláusula sexta del contrato.

Con un retraso en el cronograma de actividades, el 17 de septiembre de 2009, se presentó el Segundo Informe de Avance "Estudio de identificación" y un estudio complementario el 8 de octubre de 2009, respaldados en una solicitud de ampliación de plazo para presentación de

informes, autorizada por la supervisión hasta el 30 de septiembre de 2009; es decir, después del tiempo autorizado; lo que constituye un aspecto más del incumplimiento de la empresa demandante.

Señaló que los informes de avance adjunto a los proyectos debieron presentarse así: el Informe de Avance 1 (diagnóstico) el 30 del contrato, el Informe de Avance 1 (Estudio de Identificación, Documentos que establezcan el régimen de compensaciones al municipio en el que se ubique el relleno sanitario; acuerdos intermunicipales, interinstitucionales con las comunidades y/o Gobiernos Municipales) el 90; el Informe de Avance 1 (Estudios Base para el Diseño del Relleno Sanitario y los Caminos de Acceso; Evaluación del Componente de Reducción de Emisiones y Propuesta de Acuerdos Asociados) el 180; Informe Final (Estudios Técnicos, Económicos, Social y Ambiental; Esquema de Financiamiento y Documentos Base para la Licitación y Contratación de la Implementación del Relleno Sanitario) el 270.

Como se puede observar la empresa no cumplió con la presentación de los Informes de Avance 2, 3 y 4 de acuerdo a contrato a cabalidad, calidad, eficiencia y eficacia requerida, por lo que el 13 de octubre de 2009, la supervisión del proyecto realiza la devolución del estudio de identificación, así como el informe complementario a la empresa, por considerar que no se encontraban completos al no contar con el Régimen de Compensaciones Municipales de acuerdo a los términos de referencia; además de no contar con estudios geofísicos que respalden la ubicación de alternativas propuestas para la disposición final metropolitana de residuos sólidos. Aspectos que pueden ser corroborados por los Informes VAPSB/DGGIRS/02/10 de 19 de febrero de 2010 y el Técnico VAPSB/DGGIRS/079/2010 de 28 de julio.

Consideró que cabe señalar que a los fines de una evaluación objetiva, se debe revisar que la determinación de incumplimiento no solo deviene de la supervisión realizada por el Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico sino que también puede evidenciarse que el Gobierno Municipal de La Paz y de El Alto, observaron el trabajo negligente y deficiente realizado por la empresa, comprobándose el grado de incumplimiento de sus obligaciones. Añadió que a través de nota DG-U.G.G. 0032/2009, el Secretario de Gobernabilidad del Gobierno Municipal de La Paz, remitió el Informe de la Unidad de Gestión de Gobernabilidad 034/2009, señalando una serie de observaciones y deficiencias al Informe de Avance 2, realizando un cotejo minucioso del trabajo de la consultora con los términos de referencia, concluyendo que no cumple con el producto requerido y especificado en los términos de referencia. De igual manera, señala que resulta contradictorio que se presenten como alternativas de emplazamiento recomendadas, zonas ubicadas en Viacha y luego se mencione que Achocalla es el municipio con mejores condiciones de terrenos aptos para el relleno sanitario metropolitano, mostrando así las inconsistencias del segundo informe de avance.

Agregó que mediante nota DIRSEPU/ULP/464/09, el Director de Servicios Públicos del Gobierno Municipal de El Alto, remitió las observaciones al Informe de Avance 2 elaborado por la demandante, adjuntando además el Informe DSP/ULP/130/09 el cual señala que existen observaciones de forma y fondo al segundo informe y que no existen respaldos a cada uno de los criterios técnicos planteados, entre otras observaciones.

A continuación expuso una tabla de productos establecidos en los términos de referencia y una casilla en la que refiere si la empresa cumplió o no cumplió los productos solicitados, concluyendo que ni los productos ni el objeto fue cumplido por Reingeniería Total SRL, al contratante y al beneficiario a su satisfacción y de acuerdo a los criterios de calidad, economía, eficacia y eficiencia y con los resultados esperados y conforme correspondía a las obligaciones y términos de referencia establecidos en el contrato.

Bajo el epígrafe "Sobre las impugnaciones de actos administrativos", refirió que en estricta sujeción a la cláusula décimo cuarta del Contrato 002 de 13 de mayo, y debido al retraso injustificado en el cumplimiento de obligaciones por la empresa, esa Cartera de Estado, a través de nota MMAyA-VAPSB/DGGIRS/NE 136/2010 de 9 de febrero, comunicó a la empresa que a partir de esa fecha, se empezaría a computar la multa establecida en la cláusula referida, contra la que la demandante interpuso recurso de revocatoria y jerárquico que merecieron Resolución RR/VAPSB 001/10 de 23 de marzo de 2010 y R.M. N° 149 de 24 de junio de 2010, última que fue objeto de acción contencioso administrativa signada como 419/2010 que se encontraba con decreto de autos desde el 2 de octubre de 2013.

De igual manera, a través de nota MMAyA/DGAA/1895/2010, se comunicó a la empresa, la resolución del Contrato 002 de 13 de mayo de 2009, por incumplimiento atribuible a la empresa demandante, nota que fue objeto de impugnación en instancia revocatoria y jerárquica y merecieron la emisión de la R.M. N° 066 de 12 de octubre de 2010 y la R.M. N° 001 de 1 de marzo de 2001, respectivamente, planteándose proceso contencioso administrativo signado como 248/2011 que desde el 24 de junio de 2013, se encuentra con decreto de autos para sentencia.

Añadió que es preciso señalar que como emergencia del incumplimiento del contrato por la Empresa Reingeniería Total SRL, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua impuso la multa del 1% por día de incumplimiento conforme a la cláusula décimo cuarta del contrato, sanción que no ameritaba ninguna impugnación en la vía del revocatorio o jerárquica toda vez que la empresa no es administrada sino obligada por el contrato, motivo por el cual, fueron desestimados los recursos de impugnación planteados.

Continuó señalando en cuanto a la acusada falta de cooperación del MMAyA, que la demandante trata de confundir al tribunal, reiterando una y otra vez en su insólita demanda que no se hubiera brindado la alegada cooperación para tratar de justificar el incumplimiento de sus obligaciones, lo cual es completamente falso, como demuestra con notas de la empresa a través de las que la demandante solicitó se autorice el cambio de su personal, por ejemplo la RLK 427/09 de 28 de julio de 2009, petición que fue deferida por nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-023/09.

Otro aspecto que demuestra que el Ministerio actuó dentro del marco de lo establecido por el Contrato 002, coadyuvando a la empresa consultora se puede demostrar a través de la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-035/09 por la cual se acepta la solicitud de ampliación de plazo para la presentación del segundo informe.

En relación a la designación de supervisor, la cláusula novena del contrato, señala claramente que el beneficiario; es decir, el Ministerio, que hará las veces de supervisor, deberá realizar las observaciones en un plazo máximo de 8 días calendario tras la recepción de

los informes establecidos en la cláusula tercera, obligación que se cumplió a cabalidad a través de la designación de un supervisor; es decir, Wilson Badani (Mamani) Choque y ante la denuncia efectuada por la empresa demandante en su contra, fue sustituido por el Ing. Machicao a objeto de dar continuidad a la supervisión de la ejecución del contrato para la elaboración de los estudios de pre inversión del relleno sanitario para el área metropolitana de La Paz.

Sobre el caso "Wilson Badani (Mamani) Choque", señaló que una vez conocidas las irregularidades cometidas por dicha persona, el 13 de enero de 2010, presentó denuncia formal al Ministerio Público por delitos de anticipación y prolongación de funciones, ejercicio indebido de la profesión, falsedad material e ideológica y uso de instrumento falsificado, proceso culminado con Sentencia N° 316/2013 de 14 de junio, con salida alternativa de procedimiento abreviado, habiéndose impuesto una sentencia condenatoria de tres años, resolución que fue apelada por el Ministerio. Se concluye entonces, que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, fue una víctima más, porque con la presentación de su título de ingeniero se adjudicó la consultoría aprovechándose la buena fe que prevé la administración pública.

En relación al supuesto informe de auditoría que hubiera realizado el Ministerio respecto al cumplimiento del contrato y que el auditor ya habría emitido el Informe MMAyA/UAI/000/12 de 5 de septiembre de 2012 que demostraría la veracidad del contenido de la extraña demanda, aclaró que dicho informe no lleva un número correlativo porque es un informe en borrador y que dudosamente pudo ser de conocimiento de la demandante, demostrándose una vez más su mala fe.

Aclarando el procedimiento de los informes de auditoría, señaló que el informe presentado como prueba por la demandante, no tiene validez legal, no fue aprobado por la Contraloría General del Estado. Además, la Unidad de Auditoría Interna del Ministerio lleva adelante la "Auditoría Especial de Ejecución del Contrato de Prestación del Servicio del Contrato 002 suscrito con la empresa Reingeniería Total SRL para el Estudio Pre inversión y Relleno Sanitario Metropolitano del Departamento de La Paz.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda o la resolución del contrato por incumplimiento de la Empresa Reingeniería Total SRL.

III. Consideraciones previas para emitir resolución.

El proceso tuvo origen en la suscripción del Contrato de Prestación de Servicios de Consultoría 002 de 13 de mayo de 2009, por el que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua contrató los servicios de la demandante Reingeniería Total SRL, para realizar todos los servicios necesarios para la elaboración de los estudios de pre inversión del relleno sanitario para el Área Metropolitana de La Paz, hasta su conclusión, en el plazo de 270 días calendario, contados a partir de la fecha de suscripción (fs. 688 a 692 del expediente).

A fs. 169 del anexo 6, consta la entrega del Informe de Avance 1, el 10 de junio de 2009 y que el Informe de Avance 2 Estudio de Identificación fue remitido el 25 de septiembre de 2009, el cual fue observado por el Gobierno Municipal de La Paz (fs. 719) y por el Gobierno Municipal de El Alto (fs. 728).

Cursa también en obrados que el 1 de septiembre de 2010, con nota MMAyA/DGAA/1895/2010, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, acogiendo a la cláusula décimo cuarta del contrato de consultoría, dio por terminado el contrato por el incumplimiento al cronograma establecido. En dicha comunicación, se menciona la nota MMAyA/DGGIRS/N.E.136/2010 de cobro de una multa de \$us. 268.152.25.

Ahora bien, tanto en la demanda como en la contestación, se dejó constancia de la existencia de actos de impugnación contra ambas comunicaciones (de resolución del contrato) y (de cobro de la multa), mencionándose en la contestación la existencia de dos procesos contenciosos administrativos, en ese momento en trámite, que se detallan a continuación:

a) Expediente 248/2011. Reingeniería Total SRL c/ Ministerio de Medio Ambiente y Agua. Se impugnó la resolución jerárquica (R.M. N° 149 de 24 de junio de 2010), que conoció la reclamación administrativa formulada por la ahora demandante contra la nota MMAyA/DGGIRS/N.E.136/2010 de cobro de una multa de \$us. 268.152.25. Dicha acción contencioso-administrativa, culminó con la Sentencia N° 634/2015 de 10 de diciembre, que declaró probada la demanda, y en su mérito, anuló la determinación de la autoridad jerárquica y dispuso que se emita una nueva resolución ministerial; consiguientemente a la fecha de la presente sentencia no existe constancia de que la decisión de cobrar una multa hubiera adquirido firmeza y por ese motivo, no es posible considerar el planteamiento de la demanda.

b) Proceso 248/2011. Reingeniería Total SRL c/ Ministerio de Medio Ambiente. Se impugnó la R.M. N° 001 de 1 de marzo de 2011, dictada al resolver el recurso jerárquico planteado por la ahora demandante controvertiendo la nota MMAyA/DGAA/1895/2010 de 1 de septiembre de 2010, que dio por terminado el contrato por incumplimiento.

Dicho proceso culminó con la Sentencia N° 634/2015 de 10 de diciembre, que declaró improbadamente la demanda planteada por la ahora demandante, y en definitiva señaló lo siguiente:

CONSIDERANDO: III.- Que al no haberse ejercido el derecho a dúplica dentro del plazo establecido en la ley corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354-III del Cód. Pdto. Civ.

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse en los alegatos de la parte demandante y demandada, varios objetos de controversia a ser resueltos y originarse el presente proceso contencioso administrativo en la supuesta nulidad de la Nota Cite MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, en cumplimiento de la aplicación directa la Constitución Política del Estado de 9 de febrero de 2009, dispuesta por la S.C. N° 1922/2012 de 12 de octubre de 2012 y del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180 parág. I de la C.P.E., en actual vigencia, que ha sido entendido por la sentencia constitucional como: "...el cumplimiento (refiriéndose al principio procesal de eficacia) de las disposiciones legales y que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo, de oficio, los obstáculos puramente formales, procede a resolver sólo los puntos de controversia referidos a las nulidades.

Que en razón de lo anteriormente señalado, los puntos de controversia a ser resueltos por éste tribunal son:

1. Si el Director General de Asuntos Administrativos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua en la Nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, tenía competencia para dirimir derechos, imputar responsabilidades y ejercer labor jurisdiccional.
2. Si existen causales de nulidad del acto administrativo y si fueron trasgredidos los principios del debido proceso, seguridad jurídica, juez natural, presunción de inocencia y separación de funciones de los Órganos del Estado.
3. Si existe nulidad para la imputación y liquidación de la multa establecida.

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

1. Sobre el primer punto de controversia referido a: "Si el Director General de Asuntos Administrativos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua en la Nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, tenía competencia para dirimir derechos, imputar responsabilidades y ejercer labor jurisdiccional", se debe realizar las siguientes discusiones de hecho y derecho:

a. Para resolver este punto de controversia, es inexcusable revisar la Nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, con ese objetivo se tiene que la citada Nota señala 3 aspectos: 1) Acusa recibo de la Nota GG RL 738/10 de 13 de agosto de 2010 y que se deja constancia que la entidad (Ministerio de Medio Ambiente y Agua) se rige por las disposiciones de la L. N°1178 y el art. 32 del D.S. N° 29190; 2) Con la facultad delegada por la RR.MM. Nos. 002 de 4 de enero de 2010 y 009A de 28 de enero de 2010, comunica que la entidad se acoge a la cláusula décimo cuarta del contrato de prestación de servicios N° 002 (Elaboración de estudios de pre inversión del relleno sanitario para el área metropolitana de La Paz) de 13 de mayo de 2009; 3) Por efecto y dado el incumplimiento del cronograma establecido en el contrato, se tenga presente que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua da por terminado éste con la generalidad de efectos consiguientes.

b. De la revisión de la indicada nota, se evidencia que no constituye un acto administrativo, pues no emerge de un procedimiento administrativo y menos se encuentra dentro de la causal de procedencia de impugnación de actos administrativos prevista en el art. 56 de la Ley del Procedimiento Administrativo, que dispone que sólo proceden los recursos administrativos contra resoluciones definitivas o equivalentes, entendiéndose por acto o resolución administrativa definitiva aquella que pone fin a una actuación administrativa.

c. En conclusión, al no constituir la Nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, un acto administrativo definitivo, no es impugnabile vía recursos administrativos, primero de recurso revocatoria y luego de recurso jerárquico y los recursos administrativos que resolvieron el presente caso (Resolución de Recurso de Revocatoria N° 066 de 12 de Octubre de 2010 y Resolución Ministerial Jerárquica N° 001 de 1 de marzo de 2011) ni siquiera debieron ser emitidos y ser desestimados conforme a los arts. 121 y 124 de la Ley del Procedimiento Administrativo.

d. Añadiendo a lo ya razonado y en aplicación del principio de verdad material previsto en el art. 180-I de la C.P.E., el presente caso deriva de la celebración de un contrato administrativo cuya impugnación se debe realizar conforme prevé la ahora vigente, L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, por lo que la supuesta incompetencia del Director General de Asuntos Administrativos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua en la Nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, para dirimir derechos, imputar responsabilidades y ejercer labor jurisdiccional, no es evidente y la parte demandante debiera seguir el procedimiento llamado por ley.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: "Si existen causales de nulidad del acto administrativo y si fueron trasgredidos los principios del debido proceso, seguridad jurídica, juez natural, presunción de inocencia y separación de funciones de los Órganos del Estado", se debe realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

Como se ha establecido anteriormente, al no constituir la Nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, un acto administrativo definitivo no puede ser demandado de nulidad ni se hubieran trasgredido los principios del debido proceso, seguridad jurídica, juez natural, presunción de inocencia y separación de funciones de los Órganos del Estado, al carecer la nota de los elementos sustanciales de fondo para ser considerado un acto administrativo.

IV. Sobre el tercer punto de controversia relacionado a: "Si existe nulidad para la imputación y liquidación de la multa establecida, se debe realizar las siguientes consideraciones:

Es inexcusable repetir que al no constituir la Nota MMAyA/DGAA/1895/10 de 1 de septiembre de 2010, un acto administrativo definitivo no puede ser demandado de nulidad, sin embargo en aplicación del principio de verdad material previsto en el art. 180-I de la C.P.E., y que la parte demandada en su contestación a la ampliación de la demanda ha reconocido ciertos aspectos sobre la liquidación de la multa, se debe hacer notar a la parte demandante, que no corresponde a esta Sala Plena resolver controversias sobre la ejecución o efectos de un contrato administrativo y que la parte demandante deberá promover el proceso establecido por ley para hacer valer estas pretensiones que ellos mismos señalan en su demanda...".

Se concluye entonces, que sobre la resolución del contrato no existe pronunciamiento, correspondiendo emitir sentencia resolviendo las pretensiones expuestas en la demanda.

IV. Del problema jurídico planteado.

En autos, la Empresa Reingeniería Total, solicita que esta Sala Plena en relación con el Contrato 002 de 13 de mayo de 2009, declare la resolución del contrato por imposibilidad sobreviniente atribuible al Ministerio de Medio Ambiente y que no es responsable del incumplimiento de sus obligaciones debido a la falta de colaboración del Ministerio, la inexistencia de supervisión y contraparte, así como la extinción de la multa liquidada por el Ministerio por el monto de \$us. 268.142.5 o alternativamente, se declare la invalidez e ineficacia de la multa por ser desproporcionada, sobre onerosa, poco razonable y violatoria de los límites que establece el ordenamiento jurídico.

También, pidió se declare la nulidad y consecuente ineficacia de todos los actos y de todas las labores de supervisión ejercidas por Wilson Badani (Mamani) Choque, realizadas en el marco del contrato de consultoría de 13 de mayo de 2009, en aplicación del art. 44 de la L. N° 1449.

Igualmente se condene al Ministerio de Medio Ambiente y Agua a pagar a favor de Reingeniería Total SRL, por los siguientes ítems del contrato que fueron efectivamente trabajados y desarrollados:

a) 10% del monto de garantía que se retuvo a la empresa en el primer pago realizado por efecto del Informe de Avance 1, equivalente a la suma de \$us. 1.301.66.

b) El pago por equidad del Informe de Avance 2, respecto a la parte realizada.

c) Finalmente, se condene al Ministerio de Ambiente y Agua a pagar los daños y perjuicios ocasionados a favor de Reingeniería Total SRL.

Por su parte, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, señaló que las razones por las cuales, se determinó resolver el contrato con la empresa ahora demandante, descansan en el incumplimiento atribuible a la empresa, por lo que se trata de confundir al tribunal, reiterando una y otra vez que no se hubiera brindado cooperación para tratar de justificar el incumplimiento de sus obligaciones, lo cual es completamente falso, como demuestra con notas de la empresa a través de las que la demandante solicitó se autorice el cambio de su personal, por ejemplo la RLK 427/09 de 28 de julio de 2009, petición que fue deferida por nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-023/09. También de la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-035/09 por la cual se acepta la solicitud de ampliación de plazo para la presentación del segundo informe.

Sobre el caso “Wilson Badani (Mamani) Choque”, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, fue una víctima más, porque con la presentación de su título de ingeniero se adjudicó la consultoría aprovechándose de la buena fe de la administración pública.

En relación al supuesto informe de auditoría que hubiera realizado el Ministerio respecto al cumplimiento del contrato y que el auditor ya habría emitido el Informe MMAyA/UAI/000/12 de 5 de septiembre de 2012 que demostraría la veracidad del contenido de la extraña demanda, aclaró que dicho informe no lleva un número correlativo porque es un informe en borrador y que dudosamente pudo ser de conocimiento de la demandante, demostrándose una vez más su mala fe.

V. Análisis y evaluación fundamentada de la prueba de cargo y descargo.

Que de la compulsión de los datos procesales como la valoración conjunta de los medios probatorios aportados al proceso por las partes en conflicto, se establecen como probados los siguientes hechos:

De los términos de referencia.

i. De fs. 702 a 711 del cuerpo 4 del expediente, cursan los términos de referencia que sirvieron de base para la contratación de la empresa demandante, para la elaboración de los estudios de pre inversión el “Relleno Sanitario para el Área Metropolitana de La Paz”.

ii. En dicho documento, se estableció que la consultora debía coordinar actividades en forma permanente durante la ejecución del trabajo, con las siguientes entidades: Viceministerio de Servicios Básicos (VSB), Gobierno Municipal de La Paz (GMLP), Gobierno Municipal de El Alto (GMEA), Gobierno Municipal de Viacha (GMV), Gobierno Municipal de Achocalla (GMA) y juntas vecinales y organizaciones de la sociedad civil que actúan en la jurisdicción de los municipios citados.

iii. Fijaron los siguientes objetivos específicos:

a. Preparar el estudio de identificación (EI) para la implementación de un relleno sanitario metropolitano en el Área Metropolitana de La Paz.

b. Estructurar los acuerdos institucionales que sean requeridos para la construcción y operación del anterior relleno sanitario metropolitano que prevea un régimen de compensaciones para el municipio en cuya jurisdicción se vaya a implementar el relleno sanitario y una distribución porcentual equitativa de los beneficios y obligaciones entre todos los municipios según aporte de residuos y otros factores a ser considerados.

c. Preparar el estudio integral, técnico, social, económico y ambiental (TESA) del proyecto en el que se considere el componente de reducción de emisiones que pueda ser objeto “del PLAC+e1” (sic), así como los beneficios para cada municipio de acuerdo al volumen de residuos depositado en el relleno sanitario.

d. Elaborar los documentos base de licitación y contratación de acuerdo a las normas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios.

iv. En el capítulo Actividades, se consignó como objetivo 2, literalmente, lo siguiente: 2.1. Coordinar, a través de reuniones y talleres la participación de los representantes de los municipios u otras autoridades gubernamentales, así como representantes de la sociedad civil para definir las bases legales e institucionales óptimas para la suscripción de un acuerdo municipal que sirva para instrumentar la operación y funcionamiento de un relleno metropolitano, que establezca los deberes y derechos de cada uno de los municipios e incluye un régimen de compensaciones para el municipio en cuya jurisdicción se implemente el relleno sanitario, así como los compromisos (se deben llevar a cabo por lo menos 13 talleres en los municipios involucrados), cuyos costos serán cubiertos por el Ministerio del Agua. 2.3. En base a las reuniones y talleres anteriores, se deberá preparar un documento que sirva para definir los arreglos institucionales y legales requeridos a fin de garantizar el manejo sostenible, tanto en las fases de construcción como de operación del relleno sanitario metropolitano. Este documento deberá incluir una referencia al tema de la comercialización posible de CERs del proyecto. 2.4.- Coadyuvar en el logro de acuerdos entre los actores relacionados

y arreglos necesarios legales e institucionales con el Ministerio del Agua, los Gobiernos Municipales y el VIPFE para asegurar una correcta gestión del financiamiento del relleno.

Sobre la suscripción y ejecución del contrato.

v. Suscrito el Contrato de Prestación de Servicios de Consultoría 002 de 13 de mayo de 2009, por el que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua contrató los servicios de la demandante Reingeniería Total SRL, para realizar todos los servicios necesarios para la elaboración de los estudios de pre inversión del relleno sanitario para el área metropolitana de La Paz, hasta su conclusión, en el plazo de 270 días calendario, contados a partir de la fecha de suscripción (fs. 688 a 692 del expediente). Se dejó constancia de que la Norma Básica del Sistema de Administración de Bienes y Servicios, que reguló la contratación fue la aprobada por D.S. N° 29190.

vi. La cláusula segunda da cuenta que el trabajo a realizar se explica en forma más detallada en el anexo A, donde constan los términos de referencia que a todos los efectos deben tenerse como parte integrante del contrato, los cuales solo podían modificarse mediante autorización estricta del beneficiario y la corporación, cuando se produzcan las circunstancias que a juicio de estos así lo ameriten.

vii. En la cláusula cuarta, se señaló como obligación de la ahora demandante, presentar los siguientes informes:

1. Informe de Avance 1: entrega, a los 50 días calendario a partir de la firma del contrato, del diagnóstico y un resumen de las actividades realizadas durante ese periodo.

2. Informe de Avance 2: entrega a los 110 días a partir de la firma del contrato, comprendía los siguientes documentos: Estudio de Identificación (E.I.), Documento que establezca el régimen de compensaciones al municipio en el que se ubique el relleno sanitario; acuerdos intermunicipales, interinstitucionales con las comunidades y/o gobiernos municipales, incluyendo las actas finales de conformidad y aceptación (respaldadas por resolución) suscrita por las Autoridades Municipales Originarias (cuando corresponda) y gubernamentales competentes, incluyendo la ubicación, medidas de compensación a ser aplicadas durante el desarrollo del proyecto.

Conforme se lee a fs. 223 del anexo 5, el plazo para la presentación del segundo informe de avance fue ampliado hasta el 17 de septiembre de 2009, con nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-035/09.

3. Informe de Avance 3: entrega a los 180 días calendario a partir de la firma del contrato, de un resumen de las actividades realizadas en la elaboración del TESA y la presentación de estudios base para el diseño del componente de reducción de emisiones en coordinación con el Programa Latinoamericano del Carbono y propuestas de acuerdo para su futuro desarrollo.

4. Informe Final: Entrega a los 270 días calendario a partir de la firma del contrato. Deberá presentar el TESA, incluyendo todos los estudios y diseños que forman parte del mismo, así como la estrategia de financiamiento del proyecto y los documentos necesarios para su licitación y contratación.

5. En la cláusula novena, respecto a la supervisión acordaron, que el beneficiario (Ministerio de Medio Ambiente y Agua) y la corporación (Corporación Andina de Fomento) establecerían los procedimientos de supervisión que juzgen necesarios para asegurar el desarrollo satisfactorio de las labores del consultor, quien debía permitir a los funcionarios del beneficiario, la corporación u otros expertos que se designen, el libre acceso a la información referente a la asesoría que realiza. El beneficiario que hará las veces de supervisor, deberá realizar las observaciones en un plazo máximo de 8 días calendario tras la recepción de los informes establecidos en la cláusula cuarta.

6. La cláusula décimo cuarta, señala que el atraso injustificado del consultor en el cumplimiento de sus obligaciones, dará derecho al beneficiario a cobrar, a título de multa, el 1% del total de los honorarios establecidos en la cláusula quinta, por cada día de retraso.

Respecto a la ejecución del contrato.

viii. En ejecución del contrato, a fs. 169 del anexo 6, consta que el 10 de junio de 2009, la ahora demandante entregó el Informe de Avance 1.

ix. Respecto al Informe de Avance 2 Estudio de Identificación, de acuerdo a la nota GP 572/2009 de fs. 201 del anexo 5, fue remitido el 17 de septiembre de 2009 (fs. 201). En la nota de referencia, solicitó una reunión para definir el enfoque de las medidas de compensación y la canalización de acuerdos interinstitucionales con los municipios.

Dicho informe, fue observado por el Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico con Informe Técnico Financiero VAPSB/DGAPAS/UEP 154/2009 de 27 de octubre (fs. 236-237).

x. El 28 de septiembre y 6 de octubre, ambos de 2009, con notas GP 572/2009 y 603/2009, la empresa solicitó reuniones-trabajo con municipios y confirmación de localización del relleno sanitario (ver notas de fs. 202 a 209).

xi. Con nota de 6 de octubre de 2009, cite: GP 633/2009, Reingeniería Total tuvo como aprobado el Informe de Avance 2, al haber transcurrido 8 días calendario para realizar las observaciones sin que el supervisor las hubiese formulado (fs. 209 del mismo anexo).

xii. Posteriormente, con nota GP 639/09 de 7 de octubre de 2009, presentó el Informe Complementario al Segundo Informe de Avance (fs. 210).

xiii. El 18 de octubre de 2009, el Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, con nota MMAyA/VAPSB-NE-050/09, devolvió a Reingeniería Total SRL, el Informe de Avance 2 y adjuntó el Informe Técnico de Revisión VAPSB/DGIRS-060/2009 de la misma fecha, para que las observaciones sean tomadas en cuenta en el ajuste del documento y una vez enmendadas las observaciones técnicas, recomendó presentar el documento con la firma de los técnicos consultores presentados en la propuesta y calificados por el Viceministerio para la elaboración del estudio, para su aprobación y posterior remisión a la Corporación Andina de Fomento para solicitar el pago respectivo (fs. 221-229).

xiv. De fs. 234 a 237, Reingeniería Total, con nota RL 696/2009, presentó al Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos (DGGIRS), un informe especial para realizar ajustes a los alcances de los términos de referencia porque en su criterio era inviable la presentación de los acuerdos interinstitucionales y comunitarios.

xv. Cursa a fs. 243, la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-66/09 de 5 de noviembre de 2009, en la que el Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos del Ministerio, en referencia a la carta RL 696/2009, señaló que no era posible ajustar y modificar los términos de referencia contenidos en el documento base de contratación porque los ajustes deben ser realizados antes de la aprobación de dicho documento.

xvi. El 19 de noviembre de 2009, con nota GP 746/09, Reingeniería solicitó al Supervisor del Proyecto, Wilson Badani Mamani, Orden de Cambio para cambiar la fecha de presentación de los acuerdos institucionales y ampliar el plazo contractual para la complementación de todo el diseño (fs. 256-260), petición que fue rechazada en cuanto al plazo del contrato y en cuanto al cambio de fecha para la presentación de los acuerdos, fue observada como consta en la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-72/09 de 30 de noviembre de 2009, suscrita por el supervisor (fs. 281).

xvii. La empresa presentó la nota RL 794/09 de 1 de diciembre de 2009, presentando queja contra el supervisor y pidió su cambio (fs. 283-285).

xviii. De fs. 289 a 293, se encuentra la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-79/09 de 7 de diciembre de 2009, con la que el Jefe de la Unidad de Normas Técnicas del Viceministerio y el Supervisor, respondieron a las notas 791/2009 y 794/2009 presentadas por la ahora demandante y formularon observaciones al Informe de Avance 2 "Estudio de Identificación".

xix. El 12 de enero de 2010, con nota RB 005/10, la Corporación Andina de Fomento, a través de su Ejecutivo Principal, sector público, solicitó al Viceministro de Agua Potable y Saneamiento Básico, un informe sobre el estado de la operación en relación a la consultoría que realizaba la ahora demandante, toda vez que la misma fenecía el 7 de febrero de 2010 y que a esa fecha, únicamente se había remitido el primer informe, que fue pagado en julio de 2009 (fs. 296).

xx. De fs. 297 a 301, cursa el Informe Técnico VAPSB/DGGIRS/02/2010 de 19 de enero, en el que se analizó como alternativa la terminación del contrato por incumplimiento de actividades.

xxi. La empresa con nota GP 78/2009 de 27 de enero de 2010, reiteró la solicitud de orden de cambio. La nota fue reiterada con RP 086/2010 de 29 de enero (fs. 293 a 309). Con nota MMAyA-VAPSB/DGGIRS/NE-129/2010 de 5 de febrero, se puso en conocimiento de la empresa demandante, que se les iba a comunicar la posición institucional (fs. 310).

xxii. Con carta notariada RL 129/2010 de 8 de febrero, reingeniería pidió audiencia a la Ministra de Medio Ambiente y Agua para analizar, corregir y reconducir la relación contractual y aludió imposibilidad material de presentar los tres elementos: Estudio de Identificación, Régimen de Compensaciones al Municipio y Comunidad Receptora y Acuerdos institucionales incluyendo las actas finales de conformidad y aceptación (fs. 311-314).

xxiii. Liquidadas las multas por retraso conforme lo ordenado en la R.M. N° Ministerial 149 de 24 de junio de 2010, la empresa Reingeniería con nota RL 623/2010, planteó la resolución del contrato por imposibilidad de cumplimiento (fs. 356-358).

xxiv. Con nota MMAyA/DGAA71895/2010 de 1 de septiembre, el Ministerio demandado, dio por terminado el Contrato de Consultoría con la Empresa Reingeniería Total SRL (fs. 745-cuerpo 4 del expediente).

Sobre la supervisión.

xxv. Conforme a la relación precedente, la empresa formuló queja contra el Supervisor Wilson Badani Mamani y pidió su cambio. Posteriormente, denunció que este carecía de título profesional y finalmente, en el curso del presente proceso acreditó la existencia de la Sentencia Resolución N° 316/2013 de 14 de junio, expedida por el Juzgado Noveno de Instrucción en lo Penal de La Paz, en proceso abreviado, declarando a Wilson Badani Choque y/o Wilson Mamani Choque, autor de los delitos de falsedad material, falsedad ideológica y uso de instrumento falsificado.

Sobre la existencia del Informe de Auditoría MMAyA/UAI/000/2012 de 5 de septiembre de 2012.

xxvi. De fs. 864 a 923 (cuerpo 5) cursa el citado informe como prueba presentada por la empresa demandante.

xxvii. Con relación a la indicada prueba, el Ministerio demandado presentó la documental que corre de fs. 1017 a 1018 y con memorial de fs. 1019 a 1021, objetó la prueba de la demandante.

Que de la compulsión de los datos procesales como la valoración conjunta de los medios probatorios aportados al proceso por las partes en conflicto, se establecen como probados los siguientes hechos:

I. Que el 13 de mayo de 2009, la Empresa Reingeniería Total SRL y el Ministerio de Medio Ambiente y Agua suscribieron el Contrato 002 de Prestación de Servicios de Consultoría, por el que convinieron la elaboración de estudios de pre inversión del relleno sanitario para el área metropolitana de La Paz señalando como objetivos preparar el estudio de identificación para la implementación de un relleno sanitario metropolitano en el Área Metropolitana de La Paz, estructurar los acuerdos institucionales que sean requeridos para la construcción y operación del anterior relleno sanitario metropolitano que prevea un régimen de compensaciones para el municipio en cuya jurisdicción se vaya a implementar el relleno sanitario y una distribución porcentual equitativa de los beneficios y obligaciones entre todos los municipios según aporte de residuos y otros factores a ser considerados. También preparar el estudio integral, técnico, social, económico y ambiental (TESA) del proyecto en el que se considere el componente de reducción de emisiones que pueda ser objeto "del PLAC+e1" (sic), así como los beneficios

para cada municipio de acuerdo al volumen de residuos depositado en el relleno sanitario. Finalmente, elaborar los documentos base de licitación y contratación de acuerdo a las normas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios.

II. Que las obligaciones a las que se reató la demandante, consistieron en: Coordinar, a través de reuniones y talleres la participación de los representantes de los municipios u otras autoridades gubernamentales, así como representantes de la sociedad civil para definir las bases legales e institucionales óptimas para la suscripción de un acuerdo municipal que sirva para instrumentar la operación y funcionamiento de un relleno metropolitano, que establezca los deberes y derechos de cada uno de los municipios e incluye un régimen de compensaciones para el municipio en cuya jurisdicción se implemente el relleno sanitario, así como los compromisos (se deben llevar a cabo por lo menos 13 talleres en los municipios involucrados), cuyos costos serán cubiertos por el Ministerio del Agua. 2.3. En base a las reuniones y talleres anteriores, se deberá preparar un documento que sirva para definir los arreglos institucionales y legales requeridos a fin de garantizar el manejo sostenible, tanto en las fases de construcción como de operación del relleno sanitario metropolitano. Este documento deberá incluir una referencia al tema de la comercialización posible de CERs del proyecto. 2.4.- Coadyuvar en el logro de acuerdos entre los actores relacionados y arreglos necesarios legales e institucionales con el Ministerio del Agua, los Gobiernos Municipales y el VIPFE para asegurar una correcta gestión del financiamiento del relleno.

III. Que no se estableció ninguna obligación específica a cargo del Ministerio contratante, que de acuerdo con la cláusula novena del contrato, junto con la CAF, tenía la facultad de establecer los procedimientos de supervisión que juzguen necesarios para asegurar el desarrollo satisfactorio de las labores del consultor, quien debía permitir a los funcionarios u otros expertos, el libre acceso a la información referente a la asesoría que realiza. Se acordó también, que el beneficiario (Ministerio) haría las veces de supervisor.

IV. La empresa demandante cumplió con la entrega del Informe de Avance 1, que fue pagado, reteniéndose el 10% del monto como fondo de garantía.

V. El 18 de octubre de 2009, el Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, con nota MMAY/VAPSB-NE-050/09, devolvió a Reingeniería Total SRL, el Informe de Avance 2 y adjuntó el Informe Técnico de Revisión VAPSB/DGIRS-060/2009 de la misma fecha, para que las observaciones sean tomadas en cuenta en el ajuste del documento y una vez enmendadas las observaciones técnicas, recomendó presentar el documento con la firma de los técnicos consultores presentados en la propuesta y calificados por el Viceministerio para la elaboración del estudio, para su aprobación y posterior remisión a la Corporación Andina de Fomento para solicitar el pago respectivo (fs. 221-229).

Establecido el marco fáctico que se considera acreditado, en la demanda Reingeniería afirma que el Informe de Avance 2, en su capítulo Estudio de Identificación (EI), fue entregado el 17 de septiembre de 2009 y, posteriormente, el 7 de octubre de 2009, un informe complementario y que en la nota de entrega del estudio de identificación consta que solicitó reuniones para definir el enfoque de las medidas de compensación y la canalización de acuerdos interinstitucionales con los municipios. Al respecto, la Sala Plena tiene presente que de acuerdo a los términos de referencia y a la cláusula cuarta del contrato, la empresa tenía un plazo de 110 días computables desde la firma del acuerdo contractual, para realizar por lo menos trece talleres en los municipios involucrados, cuyos costos debían ser cubiertos por el Ministerio contratante. Con base en dichas actividades, debía estructurar (articular, distribuir, ordenar las partes de un conjunto) los convenios interinstitucionales y suscribir, los acuerdos correspondientes incluyendo las actas finales.

Se tiene en cuenta también, que de acuerdo a la interpretación del sentido y alcance del contrato, el objetivo del estudio de pre inversión era buscar una solución al problema de contar con un sitio de disposición final de residuos sólidos, con las condiciones técnicas necesarias y adecuadas para evitar impactos negativos sobre la salud, bienestar y calidad de vida de la población y el medio ambiente (términos de referencia, fs. 702), siendo los municipios involucrados La Paz, El Alto, Palca, Mecapaca, Achocalla, Viacha y Laja y en ese objetivo, la consultora ahora demandante, asumió el compromiso de organizar talleres y obtener resultados concretos recogiendo la posición de cada uno de los municipios involucrados (Amachuma Pocolita; Ayma, Mazo Cruz Este (Khotañas) y Mazo Cruz Oeste (Mazo Cruz Chacoma), elegidos como posible emplazamiento del relleno sanitario (fs. 963 a 965 del anexo 2).

En el mismo documento, la empresa consultora, estableció en el punto 3 del Informe de Avance 2 (fs. 961-980 del mismo anexo), un análisis de las medidas de compensación y las posibilidades que podrían ser de interés para cada comunidad. También presentó el estudio de identificación que cursa de fs. 981 a 1204; sin embargo, no adjuntó los citados Acuerdos intermunicipales y/o interinstitucionales con las comunidades y/o gobiernos municipales, incluyendo las actas finales de conformidad y aceptación (respaldadas por resolución) suscritas por las autoridades municipales originarias (cuando corresponda) y gubernamentales competentes, incluyendo la ubicación y medidas de compensación a ser aplicadas durante el desarrollo del proyecto.

En la demanda reingeniería sostiene también, que para la suscripción de esos acuerdos y actas debía contar con una respuesta clara y concreta del Ministerio; empero olvida que se trataba de un estudio de pre inversión con alcance a la posible implementación de un relleno sanitario de acuerdo a la normativa vigente en el país y realizado en consenso con la sociedad civil y las instituciones involucradas; es decir, un estudio para seleccionar la mejor opción para, a futuro decidir su implementación, por ello, debieron presentarse las alternativas de emplazamiento del relleno sanitario, los costos de transporte y específicamente, plantear alternativas de compensación a las poblaciones afectadas, sea a través de sus municipios o instituciones representativas, presentando un reporte claro de cada una de ellas, emergente de los talleres que debieron realizarse y de los cuales no se dio cuenta en los Informes de Avance 1 y 2.

Por los motivos expuestos, no resulta evidente que el Ministerio demandado haya tenido una actitud dilatoria a sus solicitudes de que se realicen reuniones de trabajo destinadas a arribar a los acuerdos interinstitucionales y municipales, solicitando que el Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico, convoque a los municipios a fin de que se trabaje en la formulación de acuerdos para definir el lugar del relleno sanitario, para continuar con la ejecución del contrato, y que dicho aspecto constituiría una causal que justifica el incumplimiento del contrato

por una presunta imposibilidad sobreviniente que la demandante pretende justificar en la deficiente supervisión cuyos actos considera nulos y en causales atribuibles exclusivamente al Ministerio contratante.

Continuando con el análisis en el orden planteado en la demanda, en relación a la carta MMAyA/VAPSB-NE-50/09 de 9 de octubre de 2009, suscrita por el Supervisor Wilson Badani –cuya actuación es controvertida por la demandante por considerarla nula– en la que se además de hacer notar el retraso en la entrega del informe complementario, también se manifestó que los estudios complementarios del Informe de Avance 2, iban a proseguir una vez analizada y definida la alternativa más conveniente para los municipios involucrados e instruida por escrito por la supervisión lo cual no se realizó, se tiene que a dicha pretensión del supervisor, no siguió la correspondiente réplica o representación por la ahora demandante a una instrucción que no era pertinente, porque se alejaba de los términos del contrato, conforme se analizó precedentemente. A mayor abundamiento, tampoco demuestra el efectivo cumplimiento de la ahora demandante de sus obligaciones contractuales de acuerdo al análisis precedente.

Conforme reconoce la empresa demandante, el 18 de octubre de 2009, el Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, con nota MMAyA/VAPSB-NE-050/09, devolvió a Reingeniería Total SRL, el Informe de Avance 2 y adjuntó el Informe Técnico de Revisión VAPSB/DGIRS-060/2009 de la misma fecha, para que las observaciones sean tomadas en cuenta en el ajuste del documento y una vez enmendadas las observaciones técnicas, recomendó presentar el documento con la firma de los técnicos consultores presentados en la propuesta y calificados por el Viceministerio para la elaboración del estudio, para su aprobación y posterior remisión a la Corporación Andina de Fomento para solicitar el pago respectivo, sobre el particular, no existe nada que resolver.

La demanda continuó señalando que ante la iniciativa de reingeniería para modificar los términos del contrato de tal manera que se incluya algún mecanismo para elegir el sitio del relleno sanitario, la posición asumida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua fue de total y absoluta negativa. Esto se evidencia en la carta MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-66/09 de 5 de noviembre de 2009, que fue ratificada con la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-78/09 de 7 de diciembre de 2009. Sobre el punto, corresponde señalar que de acuerdo al análisis precedente, la petición formulada por la ahora demandante, se apartó de los términos de referencia y del contrato que formaban parte integrante del mismo, por lo que el argumento planteado es inadmisibles. Además, conforme se ha resuelto precedentemente, el objetivo del estudio no era elegir un lugar concreto sino preparar los documentos base de una futura licitación.

La demandante aduce también que en la ejecución del contrato se produjeron hechos ajenos a la responsabilidad, previsibilidad y evitabilidad de reingeniería, que han tenido como efecto impedir y/o demorar la ejecución del contrato por culpa del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, existiendo justificaciones a favor de la empresa (reconocidas incluso por el propio Ministerio) que imposibilitaron a reingeniería a continuar ejecutando el contrato de consultoría. Sobre este punto, arguyó que dichas justificaciones descansan en la supervisión y la falta de cooperación del Ministerio.

Con carácter previo a analizar ambos supuestos, es necesario precisar que el contrato que suscribió la ahora demandante es un contrato administrativo; es decir, un acto administrativo bilateral suscrito por un sujeto regido por el Derecho Público (Ministerio de Medio Ambiente y Agua) y un sujeto privado, como es la Empresa Reingeniería Total SRL y tiene la finalidad de cumplir los fines públicos, “fórmula que se fundamenta en la colaboración voluntaria de un particular en la consecución de estos fines o intereses públicos”.

En el marco planteado, se concluye primero, que resulta evidente que por su naturaleza, los contratos administrativos no se encuentran regulados por el Código Civil, instrumento normativo de las relaciones entre personas de derecho privado, sino que su regulación se encuentra en el Derecho Administrativo y concretamente en las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios y en los contratos suscritos por las entidades públicas y, segundo, que estos actos administrativos bilaterales comúnmente de realización de obras públicas, adquisición de bienes o servicios, reconocen la posibilidad de que la administración pública, ejerza sus prerrogativas extraordinarias de dirección, de control, potestad sancionatoria, de modificación, ejecución de garantías y resolución administrativa del contrato.

Con esa precisión necesaria, respecto a los argumentos de la demanda, se efectúa el siguiente análisis:

Sobre la supervisión, la empresa demandante sostiene que el supervisor fue designado como contraparte del Ministerio ante la CAF, de acuerdo con la cláusula cuarta del Convenio Marco suscrito entre el Ministerio y la CAF, por lo que reingeniería es un tercero respecto a dicho convenio. También señaló que la calidad y funciones de contraparte en ese convenio institucional no corresponden a la calidad y funciones de contraparte del contrato de consultoría suscrito entre el MMAyA y Reingeniería y que por ello, nunca se efectuó una designación de supervisión por parte del Ministerio de Medio Ambiente y Agua para este contrato, y tanto menos, con las características que exige el contrato y los términos de referencia, por ello, el Ministerio no cumplió su deber de colaboración ya que jamás nombró expresamente a un supervisor del contrato de consultoría y en cambio, se limitó a nombrar una contraparte para el convenio interinstitucional que tenía con la CAF.

Sobre el punto, el Convenio de Cooperación Técnica no Reembolsable suscrito el 24 de junio de 2008 (fs. 684-687, c.4), entre la Corporación Andina de Fomento y el Ministerio de Agua Viceministerio de Servicios Básicos Bolivia regula la cooperación a favor del Ministerio para la realización del proyecto pre inversión para un Relleno Sanitario Metropolitano, estableciendo el mecanismo de supervisión por parte de la CAF del dinero entregado según lo señalado en su cláusula segunda. Se considera también, que dicho convenio regulatorio de la cooperación internacional no es aplicable al posterior contrato de consultoría que suscribió el Ministerio con la empresa demandante, que en sus propias cláusulas regula la prestación del servicio de consultoría, estableciendo en su cláusula novena; por tanto, el argumento de la demandante no es aceptable, pues resulta evidente que fueron Supervisores del contrato Wilson Badani Choque y posteriormente, fue sustituido por el Ing. Machicao.

Respecto al Supervisor Wilson Badani Choque y/o Wilson Mamani Choque, fue declarado autor de los delitos de falsedad material, falsedad ideológica y uso de instrumento falsificado con Sentencia Resolución N° 316/2013 de 14 de junio, expedida por el Juzgado 9° de Instrucción en lo Penal de La Paz, en proceso abreviado, la demandante sostiene que participó en las reuniones y emitió informes técnicos en

los que efectuó valoraciones técnicas, análisis, autorizaciones, observaciones y recomendaciones al trabajo desempeñado por reingeniería y que eran privativas de un profesional especialista. Sobre este agravio, la documentación cotejada al emitir la presente resolución, acredita que es evidente lo afirmado por la demandante en cuanto a que Wilson Badani Choque, no era profesional; sin embargo, en cuanto al afirmado perjuicio causado en la ejecución del trabajo, corresponde puntualizar que entregado el Informe de Avance 2 Estudio de Identificación, el 17 de septiembre de 2009 (fs. 201) al supervisor, el mismo fue observado por el Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico con Informe Técnico Financiero VAPSB/DGAPAS/UEP 154/2009 de 27 de octubre (fs. 236-237) y el 18 de octubre de 2009, el Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, con nota MMAyA/VAPSB-NE-050/09, devolvió a Reingeniería Total SRL, el Informe de Avance 2 y adjuntó el Informe Técnico de Revisión VAPSB/DGIRS-060/2009 de la misma fecha, para que las observaciones sean tomadas en cuenta en el ajuste del documento y una vez enmendadas las observaciones técnicas, recomendó presentar el documento con la firma de los técnicos consultores presentados en la propuesta y calificados por el Viceministerio para la elaboración del estudio, para su aprobación y posterior remisión a la Corporación Andina de Fomento para solicitar el pago respectivo (fs. 221-229).

Luego conforme consta de fs. 234 a 237, Reingeniería Total, con nota RL 696/2009, presentó al Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos (DGGIRS), un informe especial para realizar ajustes a los alcances de los términos de referencia porque en su criterio era inviable la presentación de los Acuerdos Interinstitucionales y Comunitarios, petición que fue denegada con la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE-66/09 de 5 de noviembre de 2009, suscrita por el Director General de Gestión Integral de Residuos Sólidos del Ministerio; consecuentemente, fue la administración contratante, que efectuó el seguimiento de la consultoría, mediante informes técnicos que no fueron respondidos por la consultora, tanto es así, que el 12 de enero de 2010, con nota RB 005/10, la Corporación Andina de Fomento, a través de su ejecutivo principal, sector público, solicitó al Viceministro de Agua Potable y Saneamiento Básico, un informe sobre el estado de la operación en relación a la consultoría que realizaba la ahora demandante, toda vez que la misma fenecía el 7 de febrero de 2010 y que a esa fecha, únicamente se había remitido el primer informe, que fue pagado en julio de 2009 (fs. 296), motivando que finalmente, una vez liquidadas las multas por retraso conforme lo ordenado en la R.M. N° 149 de 24 de junio de 2010, la Empresa Reingeniería con nota RL 623/2010, planteara la resolución del contrato por imposibilidad de cumplimiento (fs. 356-358). Finalmente, con nota MMAyA/DGAA71895/2010 de 1 de septiembre, el Ministerio demandado, dio por terminado el Contrato de Consultoría con la Empresa Reingeniería Total SRL (fs. 745 cuerpo 4 del expediente); concluyéndose que la ausencia de título profesional en el supervisor, fue suplida por las revisiones técnicas del Ministerio contratante que consideró como no cumplidas las actividades para alcanzar los productos, como se refleja en la nota MMAyA/VAPSB/DGGIRS-NE79/09 de 7 de diciembre de 2009 y en los informes negativos de los Gobiernos Municipales de La Paz y El Alto.

En relación a los argumentos relativos a la acusada inercia de la contraparte, téngase presente la fundamentación precedente. Igualmente, en cuanto al punto denominado "Obligación de la consultora y deber de cooperación del Ministerio" y sobre la alegada extinción de obligaciones de reingeniería por imposibilidad sobreviniente y sobre la resolución del contrato por imposibilidad sobreviniente parcial.

En lo que respecta al argumento relativo a que el contrato es bilateral y que es aplicable el régimen de resolución, téngase presente el análisis relativo a la naturaleza de los contratos administrativos, que justifican la inviabilidad del argumento presentado por la demandante.

Sobre la negativa ministerial para aceptar el cumplimiento parcial y resolución del contrato, teniendo en cuenta que el Informe de Avance 2 Estudio de Identificación, fue sujeto a observaciones del Ministerio contratante y de los Municipios involucrados, dicho informe obviamente no fue aprobado por lo que no puede alegarse cumplimiento parcial.

En cuanto a la expresa petición de dejar sin efecto las multas aplicadas a la empresa o alternativamente reducir su monto, tomando en cuenta que en el expediente 248/2011, se impugnó la resolución jerárquica (R.M. N° 149 de 24 de junio de 2010), que conoció la reclamación administrativa formulada por la ahora demandante contra la nota MMAyA/DGGIRS/N.E.136/2010 de cobro de una multa de \$us. 268.152.25. Dicha acción contencioso-administrativa, culminó con la Sentencia N° 634/2015 de 10 de diciembre, que declaró probada la demanda, y en su mérito, anuló la determinación de la autoridad jerárquica y dispuso que se emita una nueva resolución ministerial; consiguientemente a la fecha de la presente sentencia no existe constancia de que la decisión de cobrar una multa hubiera adquirido firmeza y por ese motivo, no es posible considerar el planteamiento de la demanda.

Sobre el informe de auditoría interna que fue presentado (Informe MMAyA/UAI/000/12 de 5 de septiembre de 2012), como reconoce la propia demandante, es un trabajo elaborado por uno de los auditores de la unidad que fue presentado al Jefe de la Unidad de Auditorías Interna el 12 de septiembre de 2012, mediante nota con cite: MMAyA/UAI-01/12 de 12 de septiembre de 2012, no se constituye aun en un documento oficial, que pueda ser objeto de valoración en la presente resolución.

Conforme al análisis precedente, no corresponde deferir tampoco a la petición de daños y perjuicios planteada por la empresa demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia de la Nación, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y art. 775 y ss., del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa presentada por la Empresa Reingeniería Total SRL.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



293

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 49, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1389/2013, pronunciada el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 60 a 64, réplica de fs. 91 a 93 vta., dúplica de fs. 98-99, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00133-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-2473, a cuya consecuencia, el 4 de julio de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología legal dirigido al director de metrología legal, indicando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO Central La Paz, tiene código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado al recinto aduanero Avaroa es el código "03", no tiene el sello del técnico autorizado designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el recinto de Frontera Avaroa, puesto que la fecha de emisión detallada en el certificado, el Téc. Mamani no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto el certificado detallado no tiene validez porque no cuenta con sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO que corresponde y hace referencia al servicio realizado, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto de Frontera Avaroa que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado, no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO, por lo que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SSA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-2473 de 30 de diciembre de 2011, presentó un certificado Medio Ambiental no válido o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012, la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-82/2012, identificando como persona sindicada al Importador: Sabino Vocal Meneses, con NIT 3614554014, domiciliado en calle 16 de julio entre Sucre y Jordán Central Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, la administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-05/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Sabino Vocal Meneses.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0070/13 de 6 de mayo de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación de Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0133-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-082/2012 de la DUI 2011/543/C-2473, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas (LGA); 65 y 148 del C.T.B.; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), indicó que el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la verificación de calidad, origen,

u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492 (CTB).

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del control diferido regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tal es el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) y art. 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010, que señala que la certificación deberá ser vigente al momento de la aceptación de la declaración de la mercancía y que en caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de control diferido regular se ha establecido claramente que el certificado de IBMETRO fue presentado como documento de soporte de la DUI, el cual no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz, conforme se estableció en la Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 04 de julio.

Con relación a lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, manifiesta que no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado (arts. 198, 199 y 203 del CPP) no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por IBMETRO, donde indica que no cursa en sus registros y que el funcionario que firma el mismo ya no es funcionario de dicha dependencia. Añade que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del C.T.B., por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Aclaró que el proceso penal ordinario es un tema muy aparte, el mismo fue iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables que fraguaron los documentos, en atención a que IBMETRO ya certificó que los mismos fueron fraguados.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1389/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-05/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 60 a 64, señalando lo siguiente:

Que la administración aduanera en el acta de intervención contravencional emitida en contra de Sabino Vocal Meneses, en el acápite relación circunstanciada de los hechos, en el punto falta de certificado medio ambiental emitido por IBMETRO, indica que: "(...) la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2473 de 29/12/2011, presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso (...).

Asimismo, la resolución sancionatoria impugnada estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Sabino Vocal Meneses, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492 (CTB), norma que señala que comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por disposiciones especiales; por otra parte, en el literal quinto dispone: "Remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación", por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando, y por otro lado el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00133-2011 correspondiente al vehículo que ampara la indicada DUI no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, según Informe AN-UF-UFIPR-I N° 060/2012; motivo por el cual, sostiene que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, por lo que se requiere previamente se determine sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental, hecho que, como bien lo señala la administración aduanera, compete al Ministerio Público.

Manifiesta que lo anteriormente señalado se encuentra establecido en la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0558/2011, precedente tributario que ha sido reiterado en las Resoluciones Nos. AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013, citando como respaldo de lo señalado la S.C. N° 0824/12 de 20 de agosto de 2012.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1389/2013 de 13 de agosto.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la autoridad jerárquica de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-082/2012 de 28 de septiembre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00133-2011, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional, si corresponde. Al efecto, la entidad demandante señala que el proceso penal instaurado por la Aduana no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por la misma institución de IBMETRO.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que se requiere previamente el pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad o no del mencionado certificado medio ambiental.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó a la ADA "SAA SRL", la remisión de las DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 12 de julio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-270/2012, remitió la documentación requerida (fs. 9, 10 y 11 anexo II).

2. El 18 de julio de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó certificación de autenticidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00133-2011, por lo que IBMETRO remitió la Nota IBMETRO-DML-CE-1452/2012 de 25 de julio, la cual indica que, de la revisión de los certificados emitidos en oficina central, oficinas regionales de Cochabamba y Oruro, se afirma que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos y base de la información del IBMETRO, asimismo indica que adjuntan a la nota los informes de los técnicos de la oficina central La Paz y Cochabamba, que detallan el seguimiento realizado a la documentación recibida (fs. 17 a 21 anexo II).

3. El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-060/2012, expresa que corresponde anular la DUI-C-2473, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 (CTB) e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 30 a 37 anexo II).

4. El 31 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Sabino Vocal Meneses con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-082/2012 de 28 de septiembre, emitida en su contra y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, misma que concluyó indicando que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, conforme los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, determinó un total de tributos de 31.687.72 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 38 a 46 anexo II).

5. El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Sabino Vocal Meneses con la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-05/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, y al no existir la mercancía comisada se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 263.076.00, también dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el acta de intervención, como la anulación de la DUI 2011-543-C-2473 de 29 de diciembre de 2011 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 53 a 58 anexo II).

6. El 21 de enero de 2013, Sabino Vocal Meneses, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 05/2012, en los términos del memorial que cursa de fs. 11 a 14 del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0070/2013 de 6 de mayo, que revocó parcialmente la resolución sancionatoria, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 263.076.-, así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI N° 2011/543/C-2473 (fs. 67 a 73 anexo 1).

7. Contra dicha resolución, Sabino Vocal Meneses y la administración aduanera interpusieron recurso jerárquico (fs. 86 a 88 y 100 a 104 vta., del anexo 1), resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1389/2013 de 13 de agosto, que anuló la resolución de recurso de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-082/2012 de 28 de septiembre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental No. CM-PT-04-00133-2011, la administración aduanera dicte una nueva acta de intervención contravencional, si corresponde, resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional a través de la presente demanda contencioso administrativa (fs. 134 a 142 vta. del anexo 1, reiterada a fs. 32 a 40 vta. del expediente).

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

9. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 119 de obrados.

V. Análisis de la problemática planteada.

El art. 181-b) de la L. N° 2492 (CTB) estipula que, comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Por su parte, el art. 197-II-b) de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), señala que no competen a la Superintendencia Tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la ley a la jurisdicción ordinaria.

En ese orden, el art. 217 del Cód. Trib. Boliviano, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En el caso de autos, se tiene que el acta de intervención contravencional (fs. 38 a 45 del anexo 2 de antecedentes administrativos), en el punto referido al Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00133-2011 que ampara la DUI 2011/543/C-2473, señala que IBMETRO con nota de 25 de julio de 2012, remitió el Informe NI/IBM/RCB/2012-0105, el mismo que en el num. 3. Conclusiones indica: "Por lo anteriormente expuesto y verificando la información de nuestros archivos se podría suponer que el certificado CM-PT-04-00133-2011 sería falso. Y que fue elaborado por una persona que tenía conocimiento de la elaboración de los mismos". Asimismo, la nota de 25 de julio remitida por IBMETRO señala: "Concluida la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO". En el siguiente párrafo, el acta de intervención contravencional concluye: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana "SAA SRL" al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2011/543/C-2473 de 29/12/2011 presentó un certificado medio ambiental presuntamente falso....".

Por otra parte, la resolución sancionatoria de contrabando contravencional (fs. 53 a 57 del anexo II), declaró probado el contrabando contravencional en contra de Sabino Vocal Meneses por el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo en su num. 5, remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente, por la presenta comisión del delito de falsificación de documentación.

De lo anterior se evidencia, que la administración aduanera estableció que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00133-2011, que ampara la DUI N° 2473, no existe porque no se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, empero, el sujeto pasivo sostiene que dicho certificado medio ambiental es plenamente válido para desvirtuar la contravención de contrabando.

En la especie, en el acta de intervención contravencional se ha indicado que se ha presentado un certificado presuntamente falso y en la resolución sancionatoria se ha dispuesto la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal por la presunta comisión del delito de falsificación de documento; motivo por el cual, es evidente que dicho documento se encuentra sujeto o condicionado al pronunciamiento en la vía penal sobre su falsedad o veracidad, ahí se dilucidará si el hecho ocurrió o no, a fin de determinar la existencia de la contravención aduanera y las responsabilidades pertinentes.

Por otra parte, la administración aduanera argumenta que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del C.T.B., por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Al respecto, es preciso puntualizar que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00133-2011, cursante a fs. 14 del anexo 1, ha sido cuestionado como posiblemente falso, habiendo la administración tributaria determinado que el mismo no existe por no encontrarse registrado en los archivos de IBMETRO, sin embargo, corresponde señalar que no se puede negar su existencia, más aún cuando el art. 217 en su último párrafo de la L. N° 2492, establece expresamente que, "La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme", es decir, que la administración aduanera previamente debe demostrar que el citado certificado medio ambiental es falso, mediante fallo judicial firme emitido por autoridad competente.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el parág. II-b) del art. 197 de la L. N° 2492 (CTB), al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita Acta de Intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, dispuesta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1389/2013 de 13 de agosto, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 43 a 49 interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1389/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el acta

de intervención contravencional, inclusive, disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la administración aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



294

Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos Transporte S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 126 a 137 vta., en la que YFPB Transporte S.A., (el demandante) impugna la R.M. RJ 084/2013 emitida el 22 de julio, por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, la contestación de fs. 227 a 233, réplica de fs. 243 a 247 vta., dúplica de fs. 253 a 257, apersonamiento y contestación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, convocada al proceso como tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demandante señala que el art. 24 de la L. N° 3058 de 17 de mayo de 2005 (Ley de Hidrocarburos), establece que la actividad del transporte de hidrocarburos por ductos es una actividad regulada por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y, que en ese sentido se emitieron diversas disposiciones reglamentarias, siendo el D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007, el actual y vigente Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, que en su art. 58 establece un procedimiento especial para la aprobación de los presupuestos ejecutados, en el que se emite un acto administrativo con el que la Agencia Nacional de Hidrocarburos puede rechazar los gastos y/o montos (en adelante ítems), considerados como no racionales o no prudentes (discrecionalidad), para dicho cometido, la Agencia Nacional de Hidrocarburos realiza auditorías regulatorias externas, cuyas recomendaciones pueden ser consideradas al momento de emitir la resolución correspondiente.

Aclaró que su demanda pretende que se deje sin efecto la confirmación de los actos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, y se reconozcan los ítems rechazados denominados: deducciones IVA, seguro de personal, gastos profesionales y cruce dirigido oleoducto pocitos.

Como antecedentes generales, señaló que el 29 de febrero de 2008, presentó a la Agencia Nacional de Hidrocarburos el presupuesto ejecutado en la gestión 2007, para su aprobación y que el 8 de junio de 2011, el ente regulador, con nota Agencia Nacional de Hidrocarburos 3838 DEF 0180/2011 CAR, les comunicó el inicio de la auditoría regulatoria y, que también se les hicieron conocer los resultados preliminares de dicha fiscalización a los que presentaron descargos, empero, pese a haberlo solicitado, no se respondió a su petición de ser notificados con el dictamen final de auditoría externa.

Agregó que el 8 de mayo de 2012, se notificó la resolución.

Administrativa de Aprobación de Presupuesto 2007, en la que fueron rechazados varios ítems presentados por la demandante y que el Auto Administrativo de 22 de mayo de 2012, respondió a la solicitud de aclaración y complementación que presentó. Posteriormente, planteó recurso de revocatoria siendo notificado el 7 de noviembre de 2012, con la resolución que dejó parcialmente sin efecto el acto recurrido.

Planteado recurso jerárquico, se emitió la resolución ministerial que revocó parcialmente la anterior.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Confirmación del recorte denominado "Deducciones IVA" (\$us. 2.187.659).

Señaló que inicialmente la observación era de orden conceptual, pues la conclusión de la resolución inicial era que no se había realizado la deducción del IVA de las compras realizadas directamente en el extranjero, lo cual no es correcto, ya que el IVA es aplicable a las

compras realizadas en el territorio boliviano y se paga en el momento de la desaduanización, concepto que fue aceptado por la resolución de revocatoria y jerárquica, pero que aun así, confirmó el recorte con base en el argumento de que la prueba presentada no contaba con un adecuado "orden y clasificación".

Agregó que hasta la fecha, desconoce cuál es dicho orden y clasificación que requiere la Agencia Nacional de Hidrocarburos, debiendo a que continuamente se les ha negado el derecho a conocer actuaciones, en las que por lo menos hubiese podido percibir dichos criterios. Afirmó que todo ello se debe a las infracciones procesales que pasa a detallar:

a) La falta de notificación con el informe final de la auditoría regulatoria, configura el vicio esencial de procedimiento previsto por el art. 86-II del D.S. N° 27113 y vulnera el derecho al debido proceso, más aun cuando ha existido negativa expresa a fundamentar el recorte.

Apuntó que en la auditoría externa regulatoria a la gestión 2007, se emitió el informe preliminar de 13 de diciembre de 2011, en el que se observó que en los proyectos ejecutados no se dedujo el IVA, de manera que, aplicando la tasa del 13% del monto ejecutado, se efectuó una deducción de \$us. 2.187.650.

Sin embargo, no fue de su conocimiento el informe final o dictamen del auditor, aun cuando con nota TR.MK.0048.12 de 27 de enero de 2012, solicitó expresamente ser notificado, debido a que necesitaban confirmar que su aclaración había merecido conformidad de la auditoría. Añadió que en la resolución de aprobación de presupuesto no se expresó ningún tipo de fundamento sobre dicho recorte, por lo que, con memorial de 15 de mayo de 2012 –en la vía de la complementación– solicitó la fundamentación correspondiente y se remita el informe final de auditoría; no obstante, en el Auto Administrativo de 22 de mayo de 2012, se consideró que en dicha instancia sería impracticable explicar proyecto por proyecto cada monto deducible, restringiendo su derecho a la defensa y a la motivación a pesar de haberse alertado que dicha notificación resultaba esencial para plantear un adecuado recurso de revocatoria.

b) La ausencia del acta de inspección administrativa y su incidencia en la congruencia de las resoluciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

El 14 de junio de 2012, la empresa presentó recurso de revocatoria y solicitó expresamente una inspección administrativa para evaluar la documentación de diferentes recortes observados y así atender las dudas sobre las posibles observaciones a sus descargos; el 5 de julio de 2012, cuatro días antes de cumplirse el plazo para la presentación de pruebas, la Agencia Nacional de Hidrocarburos remitió un correo electrónico comunicando que en el mismo día se daría inicio a la inspección administrativa, respecto a los presupuestos ejecutados en las gestiones 2007 y 2008.

Durante la inspección administrativa, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, recibió las explicaciones para todos los ítems en general y para el ítem deducciones IVA en particular y se puso a su disposición toda la documentación original que cursa en sus archivos, empero no se labró ningún tipo de acta conclusiva, tal como lo establece el art. 92 del D.S. N° 27113 y los arts. 27 y 30 del D.S. N° 27172, por lo que se entendió la conformidad con la explicación realizada. También se les instruyó verbalmente la remisión de todos los documentos sin precisar el orden o la cronología de los documentos, instructiva que fue cumplida por su parte.

Para su sorpresa, las conclusiones fueron expuestas directamente en la resolución de revocatoria, en la que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, a tiempo de ratificar el recorte realizado, señaló que la respuesta de la empresa, describe en forma conceptual lo que debiera ser un proceso de registro contable de una actividad normal de este tipo de operaciones o transacciones; sin embargo, respecto a la documentación remitida expresó que no estaba clasificada, ordenada y no presentaba de forma íntegra la documentación del registro contable de la compra de proveedores del exterior y nacionales.

Añadió que en una primera instancia del procedimiento de aprobación de presupuestos, se observa la fase de registro, pero en la fase recursiva recién se observa el orden y la cronología de las pruebas aportadas. Al existir diferencia en el sustento de las observaciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y negativa a fundamentar el recorte, consideró que existe incongruencia entre los primeros actuados del procedimiento administrativo y los actos administrativos desarrollados en fase recursiva, vulnerando el derecho al debido proceso y constituyendo una inadecuada aplicación de la ley porque conceptualmente ya existe un reconocimiento del ente regulador, tal cual lo estableció el recurso jerárquico.

c) La resolución jerárquica no evaluó los vicios denunciados que imposibilitaron producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y desconoció el deber del regulador de producir prueba en recursos administrativos, evadiendo la aplicación del principio de verdad material.

La falta de fundamentación como la configuración de posibles vicios de nulidad generados por la falta de notificación con el informe final de auditoría, fueron correctamente denunciados en el recurso jerárquico, en cuya resolución así como su complementaria, observa que no hace mención a la nulidad denunciada en el recurso jerárquico y tampoco revisa las constantes denuncias de indefensión realizadas, más bien consiente las mismas atribuyendo la carga de la prueba al administrado, sin tomar en cuenta las previsiones específicas que definen que la carga de la prueba en recursos administrativos corresponde a la administración pública y que la Agencia Nacional de Hidrocarburos tenía el deber de producir toda la prueba que considere pertinente conforme con la previsión del art. 89-a) del D.S. N° 27113.

La resolución complementaria (pág. 8 de la resolución jerárquica, no es clara al especificar si corresponde la aplicación del principio de verdad material y oficiosidad en los procedimientos recursivos, ya que nada más cita el art. 59 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, que en ningún lugar reemplaza a la normativa precitada y señala que la carga de la prueba corresponde a la empresa concesionaria, sin dar cuenta que en el proceso, se vio impedida de producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, porque desconoció desde un principio la observación concreta del auditor, imposibilitando el ejercicio de su derecho a ofrecer prueba de manera eficaz, más aun cuando existió una negativa expresa de fundamentar el recorte por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Además, la indicada resolución complementaria no precisa en qué medida no es aplicable el art. 89-a) del D.S. N° 27113, ni

revisa el art. 27 del D.S. N° 27172, limitándose a establecer que las disposiciones del D.S. N° 27113 tienen carácter supletorio, sin desarrollar a cabalidad dicho concepto.

Agregó, a manera de conclusión preliminar sobre este punto que: i) denunció en diferentes actuados que la falta de notificación del informe final de auditoría regulatoria aparejaría su indefensión; ii) que se omitió la realización el acta de inspección administrativa vulnerándose disposiciones expresas de procedimiento que hacen al ejercicio pleno del derecho a la defensa. Dichas observaciones han permitido que se ratifique un recorte en el cual no existe objeción conceptual sino una observación referida al orden y clasificación de documentos, fundamentando jurídicamente el rechazo en la premisa de que la carga de la prueba le corresponde al administrado desconociendo los arts. 89 del D.S. N° 27113 y 27 del DS 27172 y sin tomar en cuenta, que en este caso, el administrado a la fecha no tiene conocimiento del orden y clasificación que debe tener la prueba presentada.

I.2.2. Confirmación del recorte denominado "alquiler y Leasing operativo de vehículos" (§us. 41.079).

Indicó que la observación realizada tanto por la auditoría externa como por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, fue de orden conceptual, pues se objetaron los criterios de costo-beneficio utilizados para alquilar los vehículos de la empresa y sin embargo, se terminó observando los respaldos que acreditan dichos ítems.

La falta de notificación con el informe final de auditoría y la ausencia del acta de inspección administrativa incidieron en la indefensión e incongruencia de las resoluciones administrativas del procedimiento.

En la resolución inicial, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, con base en el análisis de costo beneficio, consideró no prudente ni razonable la diferente existente entre compra y alquiler por un monto de \$us. 41.079.-, por lo que fue deducida del presupuesto ejecutado en la gestión 2007. La demandante agregó que como se expuso en el anterior ítem, se reclamó la notificación con el informe final de auditoría externa, lo cual fue negado constituyendo el vicio esencial del art. 86-II del D.S. N° 27113 y se les negó expresamente el derecho a la fundamentación.

En ese contexto, y al no habersele comunicado ninguna observación referida a los descargos presentados, en el recurso de revocatoria presentado se rebatió el análisis el costo beneficio, situación que fue admitida en la resolución de revocatoria que mantuvo el recorte, amparándose ahora en la ausencia de documentación de respaldo (pág. 27), quedando por demás claro que si se les hubiese comunicado que la observación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos se fundaba en los respaldos y no solo en el análisis costo beneficio, hubiera cumplido con remitir todos los documentos que respaldan su análisis, por lo que la incongruencia en los fundamentos de la resolución inicial y la de revocatoria, agravia su derecho a la defensa, tal como lo ha manifestado la S.C. N° 952/2013.

b) La resolución jerárquica no revisó el acto administrativo y ratificó el recorte argumentando que la carga de la prueba corresponde al administrado, desconociendo el art. 89-a) del D.S. N° 27112 y aduciendo que no es aplicable el principio de verdad material.

Apuntó que en su recurso jerárquico, presentó toda la prueba requerida por los auditores y ante la ausencia de notificación con el informe final de auditoría como la falta de elaboración del acta de inspección administrativa, fue incisiva en demandar la nulidad del acto administrativo ante la inexistencia de piezas procesales que respalden el hecho de que el Auditor o la Agencia Nacional de Hidrocarburos hayan requerido documentación de respaldo adicional a la presentada para fundar su opinión. Añadió que la resolución jerárquica no verificó las deficiencias procesales ni la incongruencia de las resoluciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y más bien ratificó que en un inicio no se observó la ausencia de descargos.

Transcribiendo parte de la resolución impugnada, señaló que debe tenerse presente que, de manera particular, el procedimiento de aprobación de presupuestos, se encuentra previsto en el art. 58 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos y no así en el art. 59 de la misma norma. Por otra parte, reiteró con base en dicha normativa, que en fase recursiva, la carga de la prueba le compete a la administración pública con todas las facultades para producir prueba inclusive antes de emitir su resolución, en el caso, de haber existido observaciones a los descargos que sustentaban su análisis, la Agencia Nacional de Hidrocarburos en la apertura del término de prueba debió especificar aquello que se quiere probar.

Señaló como conclusión preliminar, que la autoridad demandada, en lugar de verificar las deficiencias de procedimiento que inciden en su derecho a la defensa, optó por determinar que la carga de la prueba corresponde al administrado aún en recursos administrativos, permitiendo que se confirme un procedimiento administrativo incongruente, pues en un inicio se debatió el análisis costo-beneficio y al final, se observaron los descargos –no requeridos– de su análisis.

I.2.3. Sobre el ítem denominado "Seguro de Personal" (§us. 803.916).

Se debe tener presente que desde el inicio del procedimiento de aprobación, no se han valorado los argumentos y pruebas presentadas, debido a que se considera como una decisión potestativa de la empresa, el hecho de pagar tales beneficios, sin tomar en cuenta que, de acuerdo con el D.S. N° 29586 de 2 de junio de 2008 como con el D.S. N° 29538 de 1 de mayo de 21008, tanto los incrementos salariales anteriores al año 2008, como otros derechos adquiridos, tales como el seguro de personal, se encontraban garantizados específicamente para los trabajadores de la empresa, sin que exista la opción de desconocerlos, normativa que ni la resolución de revocatoria ni la jerárquica, tomó en cuenta como tampoco la explicación reiterativa acerca de que el derecho de seguro personal como derecho laboral adquirido.

Concluyó este punto, indicando que al no haberse escuchado o razonado sobre sus argumentos y razonamientos e inferir que la decisión de reconocer esos derechos es unilateral u opcional y no el cumplimiento de la normativa laboral, no ha existido una adecuada valoración de las normas y argumentos a la hora de aplicar los criterios de racionalidad y prudencia, vulnerando su derecho a la defensa y el debido proceso, motivo por el que demanda el reconocimiento de esos ítems o la subsanación de los defectos procesales.

I.2.4. El ítem denominado "Servicios Profesionales" (\$us. 600.961).

Acusando la vulneración del principio de congruencia procesal, señaló que en un inicio, existió un debate conceptual ante el regulador y que en la parte final del proceso, se realizó el recorte con el argumento de inexistencia de documentación de respaldo. En efecto, en la resolución inicial de aprobación de presupuesto como en la resolución de revocatoria, se debatieron aspectos relativos a la imposibilidad de que estos servicios fueran prestados por personal de la empresa; sin embargo, la resolución jerárquica se determina como fundamento la falta de evidencia concreta de la veracidad de sus afirmaciones. Citando y transcribiendo la página 18 de la resolución recurrida, apuntó que queda claro que los argumentos conceptuales vertidos a lo largo del procedimiento administrativo no fueron tratados bajo el argumento de falta de documentación que nunca antes fue requerida.

Agregó que la resolución jerárquica desconoció la aplicación del principio de verdad material y contravino el art. 89-a) del D.S. N° 27113, porque el fundamento relativo al deber de respaldar sus afirmaciones aun cuando dichos respaldos no fueron requeridos, no obedece al principio de verdad material.

Como conclusión preliminar expuso, que para el ítem denominado "Servicios Profesionales", debe tomar en cuenta que durante la auditoría regulatoria y el proceso administrativo, no se observó la falta de respaldo documentario de los argumentos de la empresa, sino que fue recién en la resolución jerárquica que se observó tal situación, disponiendo la inaplicabilidad del principio de verdad material, por lo que no existió congruencia entre los actos administrativos emitidos por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y los actos del Ministerio de Hidrocarburos y Energía (MHE).

I.2.5. Sobre el ítem denominado "Cruce dirigido oleoducto Pocitos" (\$us. 203.180).

Indicó que no se aplicó el principio de verdad material debido a que evidentemente, en la auditoría regulatoria, la empresa informó de manera equivocada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, situación que fue corregida en el recurso de revocatoria; sin embargo, el recorte fue ratificado en la instancia de revocatoria y jerárquica aduciendo que no corresponde reconocer el recorte por ausencia de documentación, por cual la infracción acusada queda confirmada, debido que al igual que en otros ítems, hay un reconocimiento conceptual que al final no es reconocido por la ausencia de prueba que no fue requerida.

I.2.6. Otros ítems (\$us. 248.283).

Continuó señalando que en la resolución jerárquica se han rechazados los siguientes ítems: gastos de reubicación de personal, membresías patrocinadas por la empresa, mantenimiento de estaciones de bombeo y compresión o instalaciones de comunicaciones; alojamiento, publicidad relacionada al servicio de transporte y medios de difusión, capacitación, otros gastos de personal, patrullaje de líneas, software, pasajes, conferencias y seminarios locales y deducciones Grossing UP, utilizando criterios discrecionales de "racionalidad y prudencia", situación que ha sido constantemente observada por la empresa, pero que fue ratificada por la autoridad demandada.

Al respecto, señaló que no existió una cabal interpretación del art. 92 de la Ley de Hidrocarburos que permite a los concesionarios del transporte de hidrocarburos por ductos, cubrir todos sus costos operativos y en ese entendido, al tratarse de costos operativos regulados que demanda la empresa, no se encuentra motivación alguna en la resolución jerárquica que permita comprender las razones que pudieran limitar la norma citada; en ese entendido, al carecer de motivación las resoluciones demandadas, se ha vulnerado el art. 31-c) del D.S. N° 27113, en cuando a su derecho al debido proceso en su componente de la motivación de las resoluciones, debido a que la discrecionalidad tiene sus límites en la propia ley y esos son los principios relativos a la racionalidad y razonabilidad que debe tener el acto administrativo, situación por la que pide se dejen sin efecto esos recortes.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se dejen sin efecto los recortes de los ítems detallados anteriormente, reconociendo los mismos, de acuerdo a toda la normativa citada.

II. De la contestación a la demanda.

El Ministerio de Hidrocarburos y Energía, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 6 de mayo de 2014, que cursa de fs. 227 a 233 y haciendo una relación de los antecedentes cumplidos en sede administrativa y de los fundamentos de la demanda, señaló:

I. Contrariamente a lo que expresa la demandante en el punto IV.1. de su demanda, respecto al cuestionamiento sobre la naturaleza de la controversia y el supuesto cambio de fundamento del rechazo, la R.M. RJ 084/2013 de 27 de julio, ha referido concretamente que el debate no radicaba en un aspecto conceptual propiamente, sino en la insuficiencia de la documentación proporcionada que permita establecer su correspondencia con el planteamiento teórico, toda vez que no basta con exponer teóricamente un determinado procedimiento, sino que debe acompañar toda la prueba que valide documentalmente, su planteamiento teórico a fin de posibilitar una adecuada valoración y en caso de advertir error en las actuaciones administrativas, acoger favorablemente lo planteado.

Respecto a la falta de notificación con el dictamen final de la auditoría regulatoria, de una revisión de los antecedentes que cursan en el procedimiento se establece claramente que la empresa demandante, no efectuó una correcta verificación de su propio recurso jerárquico en contra de la R.A. N° 2729/2012, toda vez que, si bien el recurso de revocatoria contra la R.A. N° 887/2012, en su apartado 1.4., contiene argumentación atinente a la falta de notificación con el dictamen final; sin embargo, el recurso jerárquico no refiere en ninguno de sus puntos, desacuerdo con la respuesta fundamentada que la Agencia Nacional de Hidrocarburos otorgó en la R.A. N° 2729/2012.

Es así que en su recurso de revocatoria, la ahora demandante manifestó que el art. 33 de la L. N° 2341 y 13 del D.S. N° 27172, disponen la necesaria notificación con resoluciones y actos administrativos que afecten derechos subjetivos e intereses legítimos, bajo sanción de nulidad, por lo que al no ser puesto en su conocimiento el dictamen final de auditoría regulatoria, la R.A. N° 887/2012, estaría viciada de

nulidad, al respecto, la Agencia Nacional de Hidrocarburos hizo notar la impertinencia de la normativa citada porque dicha auditoría regulatoria no constituye un acto administrativo por no haber sido emitido por autoridad administrativa alguna, además de no ser vinculante y tener su tratamiento de carácter interno; respuesta motivada a la que la demandante, al plantear su recurso jerárquico no rebatió de ningún modo y no planteó este tema como agravio, por tanto, mal puede ahora pretender sorprender al Tribunal Supremo incorporando este punto en su demanda, cuando guardó absoluto silencio en su recurso jerárquico.

Respecto a la inspección administrativa, en la que el regulador recibió las explicaciones pertinentes y se puso a disposición la documentación original sin que se haya labrado el acta respectiva, corresponde manifestar que en actuados, se evidencia que la Agencia Nacional de Hidrocarburos efectivamente realizó una inspección administrativa in situ “no verificándose el levantamiento de un acta” (sic), aspecto que no vicia de ninguna manera el procedimiento de acuerdo con el art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA). Ahora bien, ese hecho no puede interpretarse por la demandante como conformidad de parte del regulador con la explicación otorgada porque de ninguna manera, dicho actuado (acta extrañada), importaría en su contenido conclusiones sobre el procedimiento, las mismas que obviamente son expuestas, en la resolución del recurso de revocatoria, entonces, otra vez se equivoca la actora al manifestar que dichas conclusiones fueron puestas en su conocimiento recién en la resolución, porque obviamente ese es el acto administrativo que causa efecto jurídico.

Finalmente, YPFB Transporte (YPFB TR), señala que la instancia jerárquica evadió el principio de verdad material y atribuyó la carga de la prueba al administrado, llamando la atención que la demandante haya omitido pronunciarse sobre la abundante y clara explicación realizada por el Ministerio en la resolución que respondió a la solicitud de complementación o aclaración formulada por la demandante, en la cual se abordó puntualmente la inaplicabilidad del principio de verdad material a procedimiento especiales de carácter tarifario.

En cuanto a la carga de la prueba en procedimientos tarifarios, la merituada R.A. N° 95/2013, después de un análisis minucioso, señala que en la actividad de transportes de hidrocarburos por ductos, el modelo de tarificación empleado por el regulador corresponde a la tasa de retorno, lo que permite a la empresa regulada recuperar todos los costos razonables incurridos en la prestación del servicio, por lo que resulta de especial interés, lograr el reconocimiento total de los costos e inversiones. Transcribiendo parte de la R.A. N° 95/2012, apuntó que es imprescindible que el regulador cuente con información y documentación de respaldo presentada al mayor detalle posible respecto de los costos e inversiones cuyo reconocimiento se pretende.

En relación a la aplicabilidad de disposiciones específicas que definen la carga de la prueba en vía recursiva, aplicando el análisis pertinente en la resolución aclaratoria, claramente se respondió a la demandante, señalando que los recursos administrativos son un mecanismo procesal de control de legalidad de los actos administrativos emitidos por la instancia inferior, por ello, la carga de la prueba sobre la ilegitimidad del acto recurrido corresponde a la recurrente que pretende su revocación revirtiendo la presunción de legalidad. Por ese motivo, se reafirma la imposibilidad de valorar prueba inherente a la etapa de formación del acto administrativo de instancia durante la etapa probatoria que se abre en el recurso jerárquico, porque dicho medio no tiene por objeto sustituir las actuaciones propias de la etapa de formación del acto en primera instancia, consideraciones que expuestas por dicha entidad, no fueron rebatidas en la demanda contencioso administrativa.

II. Bajo el epígrafe “Con referencia al punto IV.2.”, la entidad informó que conforme señala la R.A. N° 84/2013, la controversia en el plano conceptual se concentra en el cálculo del valor presente de la opción de compra respecto a la opción alquiler de vehículos, a fin de establecer cuál de las opciones resultaba más ventajosa; sin embargo, los criterios expuestos por la demandante sobre su análisis beneficio-costos así como los cuadros y datos expresados en sus recursos de revocatoria y jerárquico, no se encuentran respaldados en información y documentación objetiva, aspecto que ya fuera observado en la R.A. N° 2729/2012.

Añadió que YPFB TR, indica en su demanda que si se les hubiera comunicado la observación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, hubiera remitido los documentos que respaldaban su análisis, al respecto, como se manifestó anteriormente, resulta obvio que toda aseveración del administrado requiere de respaldo documental para su aceptación, previa consideración y validación, mucho más si la normativa específica regulatoria así lo determina.

III. Señaló que en su demanda, YPFB TR indica que los DD.SS. Nos. 29586 y 29583, los derechos adquiridos, como el seguro de personal (seguro médico) se encuentran garantizados, tratándose del cumplimiento de normas laborales específicas, punto sobre el que aclaró que el D.S. N° 29586 se refiere a la nacionalización de las acciones de TF Holdings Ltda., en el capital social de Transredes Transporte de Hidrocarburos S.A., mientras que el D.S. N° 29538, tiene por objeto garantizar el respeto al régimen laboral y social aplicable a la Empresa Petrolera Andina S.A., y la Compañía Logística de Hidrocarburos Boliviana S.A. CLHB S.A., sin entrar a referirse a ninguno de sus artículos a la preferencia con la que contarían los trabajadores de la demandante de contar con un doble seguro médico; por tanto, dichas normas no reconocer ese exceso como un derecho adquirido, debiendo tener en cuenta que incluso antes de su emisión, el doble seguro médico fue rechazado por la Superintendencia General del SIRESE (R.A. N° 1297 de 27 de febrero de 2007), con un criterio similar al otorgado en la R.A. N° 2729/2012 otras anteriores emitidas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, que fueron confirmadas por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, por lo que mal puede argumentarse la existencia de un derecho adquirido que hubiera sido ratificado con los decretos supremos citados.

En cuanto a la jurisprudencia citada, no resulta aplicable al presente caso, toda vez que se refiere a un caso de pago de prima anual a los trabajadores por utilidades obtenidas.

IV. En relación al ítem denominado “Servicios profesionales”, aclaró que el rechazo se debió a cuatro razones:

a. El trabajo puede ser realizado por personal propio, y aunque la empresa afirmó la existencia de beneficio en la tercerización de servicios; sin embargo, no es suficiente dicha simple afirmación sino que debió demostrarse objetivamente ese aspecto, por ello, la instancia jerárquica no pudo realizar la revisión de la valoración sobre la razonabilidad y prudencia de los recortes efectuados por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y menos, aun apartarse del dictamen del auditor y de la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

b. El trabajo no tiene relación con la actividad de transporte, puesto que el argumento principal de la recurrente señalaba que los gastos fueron realizados en el entendido de que el manual de cuentas define los lineamientos para considerar qué conceptos se consideran dentro de la actividad de transporte de hidrocarburos por ductos, indicando que el manual establece los servicios de ingeniería, finanzas e impuestos, auditoría legal, cargos empresas afiladas y otros servicios profesiones, los cuales fueron observados por la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

Al respecto el manual de cuentas y reporte periódico e información, en el num. IV, correspondiente a la estructura y manual de cuentas de los elementos de costo, en los aspectos generales establece de manera textual: "el hecho de aceptar que una empresa puede incurrir en diferentes tipos de costos, no significa en ningún caso, que la Superintendencia reconoce para propósitos tarifarios el o los gastos reportados bajo el presente esquema, hasta no realizar la evaluación de la información recibida de las empresas", de manera que la evaluación de la razonabilidad y prudencia del costo corresponde exclusivamente al regulador, a través del análisis del caso por caso con base en la información proporcionada por la empresa concesionaria.

c. No tiene documentación de respaldo, punto en el que la demandante manifiesta que pese a la gran cantidad de elementos presentados, la Agencia Nacional de Hidrocarburos no reconoció ningún concepto sin valorar la prueba, al respecto aclaró que en instancia jerárquica se verificó que ese argumento carece de objetividad toda vez que, pese a que en algunos servicios la Agencia Nacional de Hidrocarburos señaló que no existía la suficiente documentación referida a su contratación (a manera de ejemplo Baya Clavijo Osvaldo Guido y otros), en las demás contrataciones de servicios, el regulador justificó su rechazo por no existir relación del servicio con la actividad de transporte por ductos o por la duplicidad de tareas que implicaba, en resumen, la Agencia Nacional de Hidrocarburos sí analizó la documentación estableciendo que algunos de los gastos no contaban con la suficiente justificación, por lo que el regulador, teniendo en cuenta los conceptos de "racional y prudente", realizó ajustes que consideró necesarios conforme a lo dispuesto por el art. 92-b) de la Ley de Hidrocarburos y el art. 58-III-g) del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos. Citó también, el art. 59-c) del indicado reglamento.

d. Indicó que las contrataciones no fueron realizadas de acuerdo al estándar de suministro de bienes y servicios (tres cotizaciones). También que la no cumple con su procedimiento EFE 006, aspecto que fue mencionado por la demandante en su recurso jerárquico, habiéndose verificado que no se observó dicho procedimiento.

V. Con el epígrafe al punto IV.5., señaló que la demandante acusa que no se aplicó el principio de verdad material ya que en la auditoría regulatoria, YPFB TR, informó de manera equivocada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos empero, dicha situación fue corregida en el recurso de revocatoria y que a pesar de ello, el recorte fue ratificado en la instancia de revocatorio y jerárquico, aduciéndose ausencia de documentación, al respecto, la empresa actora señala que presentó a la instancia jerárquica mayor documentación a efecto de demostrar que los gastos ejecutados fueron cargados correctamente al proyecto. Dicho argumento fue evaluado, siendo preciso remitirse en vía supletoria, al art. 90 del D.S. N° 27113, y en ese marco, la documentación remitida no fue oportuna porque fue presentada recién en el recurso jerárquico pero sin ser de reciente obtención, por lo que no se ajusta a la indicada previsión legal porque no reviste el carácter de hecho nuevo, menos que hubiese sido conocido con anterioridad y en aplicación del art. 59-c) del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, la demandante tenía la obligación de presentarla oportunamente a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, para demostrar que los gastos fueron cargados correctamente al proyecto "Cruce Dirigido Oleoducto Pocitos".

VI. Finalmente, en relación al punto IV.6., YPFB TR, señala que en ítems rechazados, no existió una cabal interpretación del art. 92 de la Ley de Hidrocarburos, que permite a los concesionarios cubrir todos sus costos operativos, al respecto, ratificó una vez más, los fundamentos expuestos en la R.A. N° 2729/2013, para el rechazo de los argumentos de la demandante para cada uno de los ítems, añadiendo que los gastos observados se basan en la falta de vinculación del gasto con la actividad de transporte de hidrocarburos por ductos, por lo que no es razonable pretender que sean parte del presupuesto para el cálculo de la tarifa de transporte, lo contrario significaría, atentar contra el marco de una administración racional y prudente e ir en contra de los principios tarifarios señalados por la citada disposición legal.

Concluyó señalando que, desde el punto de vista económico, el mecanismo de regulación por tasa de retorno, que es el que se emplea para la fijación tarifaria en nuestro sistema regulatorio, genera los incentivos para incrementar dichos costos y a través de esta vía, los ingresos de la empresa, de ahí surge la necesidad de que cada costo sea riguroso y adecuadamente justificado, respaldado y explicado al regulador, con el objeto de que no existan costos no razonables que afecten a los consumidores de la cadena de hidrocarburos.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda, con costas.

III. De la problemática planteada.

En autos, la empresa demandante, al solicitar se declare probada la demanda, pide que se dejen sin efecto los recortes dispuestos y se reconozcan los ítems relativos a las deducciones IVA, alquiler y leasing operativo de vehículos, seguro de personal, servicios profesionales, cruce dirigido a oleoducto pocitos y los otros ítems señalados en el punto 6.7., de la demanda. A efecto de fundamentar su demanda, expuso los siguientes fundamentos:

a) Sobre el recorte denominado "Deducciones IVA, denunció:

i. Que en una primera instancia del procedimiento de aprobación de presupuestos, se observa el ciclo de registro, pero en la fase recursiva recién se observa el orden y la cronología de las pruebas aportadas, por lo que existe incongruencia entre los primeros actuados del procedimiento administrativo y los actos administrativos desarrollados en fase recursiva, vulnerando el derecho al debido proceso y constituyendo una inadecuada aplicación de la ley porque conceptualmente ya existe un reconocimiento del ente regulador, tal cual lo estableció el recurso jerárquico.

ii. La falta de notificación con el informe final de la auditoría regulatoria configura el vicio esencial de procedimiento previsto por el art. 86-II del D.S. N° 27113 y vulnera el derecho al debido proceso, más aun cuando ha existido negativa expresa a fundamentar el recorte.

iii. La ausencia del acta de inspección administrativa establecida en el art. 92 del D.S. N° 27113 y los arts. 27 y 30 del D.S. N° 27172, permitió entender la conformidad con la explicación realizada.

iv. La resolución jerárquica no evaluó los vicios denunciados que imposibilitaron producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y desconoció el deber del regulador de producir prueba en recursos administrativos, evadiendo la aplicación del principio de verdad material.

a) Sobre la confirmación del recorte denominado “Alquiler y leasing operativo de vehículos” (\$us. 41.079), señaló que la observación realizada tanto por la auditoría externa como por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, fue de orden conceptual, pues se objetaron los criterios de costo beneficio utilizados para alquilar los vehículos de la empresa y sin embargo, se terminó observando los respaldos que acreditan dichos ítems. Igualmente, acusó que la falta de notificación con el informe final de auditoría y la ausencia del acta de inspección administrativa incidieron en la indefensión e incongruencia de las resoluciones administrativas del procedimiento.

b) Apuntó que en su recurso jerárquico, presentó toda la prueba requerida por los auditores y ante la ausencia de notificación con el informe final de auditoría como la falta de elaboración del acta de inspección administrativa, fue incisiva en demandar la nulidad del acto administrativo ante la inexistencia de piezas procesales que respalden el hecho de que el auditor o la Agencia Nacional de Hidrocarburos hayan requerido documentación de respaldo adicional a la presentada para fundar su opinión. Añadió que la resolución jerárquica no verificó las deficiencias procesales ni la incongruencia de las resoluciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y más bien ratificó que en un inicio no se observó la ausencia de descargos.

c) Sobre el ítem denominado “Seguro de Personal” (\$us. 803.916) no se han valorado los argumentos y pruebas presentadas, debido a que se considera como una decisión potestativa de la empresa, el hecho de pagar tales beneficios, sin tomar en cuenta que, de acuerdo con el D.S. N° 29586 de 2 de junio de 2008 como con el D.S. N° 29538 de 1 de mayo de 21008, tanto los incrementos salariales anteriores al 2008, como otros derechos adquiridos, tales como el seguro de personal, se encontraban garantizados específicamente para los trabajadores de la empresa, sin que exista la opción de desconocerlos, normativa que ni la resolución de revocatoria ni la jerárquica, tomó en cuenta como tampoco la explicación reiterativa acerca de que el derecho de seguro personal como derecho laboral adquirido, por lo que no ha existido una adecuada valoración de las normas y argumentos a la hora de aplicar los criterios de racionalidad y prudencia, vulnerando su derecho a la defensa y el debido proceso, motivo por el que demanda el reconocimiento de esos ítems o la subsanación de los defectos procesales.

d) En lo que respecta al ítem denominado “Servicios Profesionales” (\$us. 600.961), acusó la vulneración del principio de congruencia procesal, porque en un inicio existió un debate conceptual ante el regulador y en la parte final del proceso, se realizó el recorte con el argumento de inexistencia de documentación de respaldo. Acusó que la autoridad jerárquica desconoció la aplicación del principio de verdad material y contravino el art. 89-a) del D.S. N° 27113, porque el fundamento relativo al deber de respaldar sus afirmaciones aun cuando dichos respaldos no fueron requeridos, no obedece al principio de verdad material.

e) Sobre el ítem denominado “Cruce dirigido oleoducto Pocitos” (\$us. 203.180), indicó que no se aplicó el principio de verdad material debido a que evidentemente, en la auditoría regulatoria, la empresa informó de manera equivocada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, situación que fue corregida en el recurso de revocatoria; sin embargo, el recorte fue ratificado en la instancia de revocatoria y jerárquica aduciendo que no corresponde reconocer el recorte por ausencia de documentación, por cual la infracción acusada queda confirmada, debido que al igual que en otros ítems, hay un reconocimiento conceptual que al final no es reconocido por la ausencia de prueba que no fue requerida.

Finalmente sobre “Otros ítems (\$us. 248.283)”, arguyó que se rechazaron los siguientes ítems: gastos de reubicación de personal, membresías patrocinadas por la empresa, mantenimiento de estaciones de bombeo y compresión o instalaciones de comunicaciones; alojamiento, publicidad relacionada al servicio de transporte y medios de difusión, capacitación, otros gastos de personal, patrullaje de líneas, software, pasajes, conferencias y seminarios locales y deducciones Grossing UP, utilizando criterios discrecionales de “racionalidad y prudencia” y sin motivación alguna que permita comprender las razones que pudieran limitar la norma citada, vulnerándose el art. 31-c) del D.S. N° 27113, en cuando a su derecho al debido proceso en su componente de la motivación de las resoluciones, debido a que la discrecionalidad tiene sus límites en la propia ley y esos son los principios relativos a la racionalidad y razonabilidad que debe tener el acto administrativo, situación por la que pide se dejen sin efecto esos recortes.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que:

Carpeta 1.

1. La Agencia Nacional de Hidrocarburos (Agencia Nacional de Hidrocarburos), emitió la resolución administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos 0087/12 de 27 de abril de 2012, con la que aprobó, con base en los principios de racionalidad y prudencia, el presupuesto ejecutado en la gestión 2007, por la Empresa YPFB Transporte S.A., de acuerdo al anexo adjunto que forma parte integrante e indivisible de la resolución (fs. 86 a 141).

2. Conforme consta a fs. 143, la empresa –ahora demandante– fue notificada con ambos documentos, el 8 de mayo de 2012.

3. Con memorial de fs. 144 a 145, YPFB TR, solicitó aclaratoria y complementación, señalando, entre otros puntos, que la mayor parte de las observaciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos hacen referencia o confirman lo ajustado por el auditor y, señaló la necesidad de contar con el informe final de auditoría para realizar una correcta fundamentación.

4. El Auto de 22 de mayo de 2012, resolvió que no existía contradicción ni ambigüedad (fs. 156 a 160).

5. Planteado el recurso de revocatoria de fs. 162 a 220 vta., con memorial de fs. 244-245, la demandante solicitó inspección administrativa, la cual se realizó el 5, 6, 9 y 10 de julio de 2012 según reporta el Informe Técnico DDT 0422/12 de 1 de agosto de 2012, con referencia: recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos 0887/2012 – Presupuesto Ejecutado gestión 2007 – Empresa YPFB Transporte S.A. (fs. 273). El indicado recurso fue resuelto con Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 2729/12 de 18 de octubre de 2012 (fs. 452 a 575), con la que se revocó parcialmente la Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos 0887/2012 de 27 de abril, aceptando como presupuesto ejecutado aprobado para la gestión 2007, la suma de \$us. 61.516.080 y ratificando –entre otras que no forman parte de la demanda– las siguientes deducciones:

a. Seguro de Personal (\$us.803.916), por haberse considerado – con análisis propio - que las leyes bolivianas, proveen este servicio a través de la Caja Petrolera de Salud (fs. 465-467).

b. Alquiler y Leasing Operativo de Vehículos (\$us. 41.079), concepto sobre el que con análisis propio y citando textualmente el informe de la empresa auditora, concluyó primero, que su análisis alcanzaba únicamente a los gastos incurridos por alquiler de vehículos para la realización de inspecciones por ductos y no a los vehículos de uso especial (cisternas, camiones y otros) que se contratan para trabajos extraordinarios y segundo, que el alquiler de vehículos es menos costoso que su compra (fs. 474-478).

c. Servicios Profesionales (\$us. 600.961). El argumento de la empresa fue rechazado por su manifiesta improcedencia, en razón de haberse considerado que los precedentes regulatorios eran inaplicables con el añadido de que lo indicado por la entonces recurrente, no era preciso ni específico con relación a qué respaldo se refería en concreto (fs. 482-483).

d. Cruce Dirigido Oleoducto Pocitos (\$us. 203.179.88).

e. Deducciones por IVA (\$us. 2.187.650.30), punto en el que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, consideró que en la inspección administrativa realizada, la empresa proporcionó información parcial y que posteriormente remitió información documental en fotocopias simples, de la cual observó que la respuesta de YPFB TR, describe en forma conceptual lo que debiera ser un proceso de registro contable de una actividad normal de este tipo de operaciones o transacciones; sin embargo, la revisión efectuada a la documentación remitida, evidenció que la misma no está clasificada, ordenada y no presenta de forma íntegra la documentación de registro contable de la compra de proveedores del exterior y nacionales, "...siendo que no evidenciamos la incorporación de algunos registros contables sobre los costos incurridos. Asimismo, no pudimos validar con la documentación la composición de los costos totales de cada AFE, y establecer las deducciones del IVA en la cuenta "Activos de obras en curso", la misma que no fue enviada por YPFB Transporte de forma específica y totalizada de los costos cargados en la AFE de cada Proyecto. Consideramos que una información clasificada, ordenada, documentada de forma suficiente e íntegra de los procesos, coadyuvaría a su análisis y evaluación...".

f. También se mantuvieron las deducciones por gastos de reubicación de personal, membresías patrocinadas por la empresa, mantenimiento de estaciones de bombeo y compresión o instalaciones de comunicaciones; alojamiento, publicidad relacionada al servicio de transporte y medios de difusión, capacitación, otros gastos de personal, patrullaje de líneas, software, pasajes, conferencias y seminarios locales y deducciones Grossing UP.

Carpeta 2.

6. Planteada solicitud de aclaración y complementación, con Auto de 19 de noviembre de 2012, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, señaló que no existía contradicción ni ambigüedad en la resolución pronunciada (fs. 918).

7. La anterior resolución dio origen al recurso jerárquico de fs. 577 a 611 (carpeta 1) , que fue admitido y radicado por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía con providencia de 21 de febrero de 2013, en la que además se tuvo por presentada la prueba que cursa de fs. 612 a 917,

8. La autoridad demandada emitió la R.M. RJ 084/2013 de 22 de julio (fs. 1079 a 1115) revocando parcialmente la Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos 2729/2012 de 18 de octubre y la Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos 887/2012 de 27 de abril, con relación a las cuentas: otros costos asociados a computación, depreciación de activos, overhead, otros impuestos y tasas y pérdidas/ganancias monedas; en consecuencia, mantuvo los reparos que dieron origen al presente proceso. Posteriormente, emitió la R.M. RJ 095/2013 de 15 de agosto, aclarando respecto a la carga de la prueba en los diversos tipos de procedimientos y que la evaluación en la instancia jerárquica correspondiente al concepto "Deducciones por IVA", la norma aplicable, en atribución a la carga de la prueba en la empresa concesionaria respecto a la razonabilidad y prudencia de los gastos, es el art. 59-c) del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos.

9. Con esos antecedentes, se planteó el proceso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica de fs. 243 a 247 vta., y la réplica de fs. 253 a 257, en la que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia. Consta también, el apersonamiento de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, convocada al proceso como tercero interesado, entidad que expuso los argumentos que constan en el memorial de fs. 146 a 176 del expediente.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el marco del problema jurídico planteado y, en consideración a haberse denunciado la existencia de vicios procesales y de vulneración a derechos y garantías constitucionales, a efecto de su análisis, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

V.1. Del procedimiento de aprobación de los presupuestos ejecutados.

El art. 58-I del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos (D.S. N° 29018 de 31 de enero de 2007) vigente en el momento de emitirse la Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos 0087/12 de 27 de abril de 2012, que dio origen a los recursos de impugnación que culminaron con la resolución jerárquica en análisis, prevé que los concesionarios deberán presentar al ente regulador, sus presupuestos programados y ejecutados de acuerdo al formato establecido.

En cuanto al procedimiento de aprobación de los presupuestos ejecutados, el parág. III del art. 58 de la norma reglamentaria en estudio, señala lo siguiente:

a) Cada primero de marzo o el día hábil siguiente a este, el concesionario presentará al ente regulador, el presupuesto ejecutado de la gestión pasada de Inversiones de capital (desagregado en inversiones incluidas en la última revisión tarifaria y en nuevas inversiones), los costos de operación base y los costos de operación asociados a las nuevas inversiones de acuerdo al formato establecido por el ente regulador para el efecto.

b) Dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos de recibido el presupuesto ejecutado, el ente regulador determinará si la información presentada por el concesionario es consistente y suficiente. De no ser así, conminará su subsanación o complementación dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos; no obstante, aun vencido el plazo señalado, podrá requerir mayor información a los concesionarios, estableciendo plazos razonables para su presentación. En caso que el concesionario no cumpla con lo requerido por el ente regulador, se aplicarán las sanciones establecidas en el presente reglamento.

c) Una vez completadas las aclaraciones presentadas por el concesionario, el ente regulador se pronunciará en el plazo de 30 días hábiles administrativos sobre la consistencia de la información presentada en el presupuesto ejecutado, la misma que será auditada, para efectos de su aprobación.

d) Previa presentación de los presupuestos ejecutados el ente regulador, los concesionarios deberán convocar oportunamente a sus cargadores, para analizar de manera detallada de las variaciones de los mismos respecto del presupuesto programado, así como la razonabilidad y prudencia de la ejecución de los gastos.

e) El presupuesto enviado a consideración del ente regulador, deberá incluir los consensos y disensos con sus cargadores, debidamente fundamentados y respaldados documentalmente por cada parte.

f) Previa aprobación del presupuesto ejecutado, el ente regulador deberá realizar auditorías regulatorias externas y podrá realizar auditorías regulatorias internas a cada presupuesto ejecutado. Para tal efecto, el ente regulador deberá prever la necesidad de contratación de empresas consultoras y consultores individuales para llevar a cabo la realización de auditorías regulatorias externas e internas, respectivamente.

g) El ente regulador aprobará a los concesionarios, presupuestos ejecutados racionales y prudentes, pudiendo considerar a tal efecto las recomendaciones de las auditorías regulatorias externas realizadas. El ente regulador deberá rechazar los gastos y/o montos considerados como no racionales o no prudentes.

La información enviada al ente regulador por los concesionarios respecto al estado de avance de los proyectos de inversión de capital u otra relativa a esos proyectos, tendrá carácter informativo. La razonabilidad y prudencia de los montos será determinada una vez realizada la auditoría regulatoria a los presupuestos ejecutados, previa aprobación por parte del ente regulador.

Así establecido el procedimiento, se tiene que en autos, la empresa ahora demandante, presentó a consideración de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, el presupuesto ejecutado en la gestión 2007 y, conforme consta en los antecedentes, se consideró suficiente y consistente la información presentada y se contrató a una empresa auditora que emitió sus informes previo y final, no encontrándose previsión en la norma reglamentaria glosada precedentemente, que obligue su notificación; consecuentemente, no es evidente la existencia de ningún vicio de nulidad como acusa la demandante que ampara su afirmación en el art. 86-II del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, puesto que, en primer lugar, la norma especial que rige el procedimiento es evidentemente, el citado Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, que no prevé la notificación del informe de auditoría en razón de que es la Agencia Nacional de Hidrocarburos que resuelve –con acto administrativo expreso- la aprobación del presupuesto ejecutado con fundamentos que en algunos casos, concuerdan con el informe de auditoría y en otros, con argumentación propia, abriéndose para el administrado que discrepa con dicha resolución, los recursos de impugnación correspondientes.

En segundo lugar, el parág. II del art. 86 de la Ley de Procedimiento Administrativo, considera como vicio esencial del procedimiento si el administrado no tomó vista de las actuaciones por obstrucción o resistencia de la autoridad administrativa, aspecto que no ha argumentado en su demanda.

V.2. De la inspección administrativa.

El art. 92-I del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, aprobado con D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, señala: “La autoridad administrativa, podrá disponer inspecciones sobre cosas y lugares relacionados con los hechos materia de un procedimiento. El acta levantada al efecto, servirá como antecedente para el inicio de un procedimiento y/o elemento de juicio para el pronunciamiento de la resolución definitiva o acto administrativo equivalente”.

En el marco de la norma glosada, se concluye entonces, que en el caso en análisis, el acta levantada de la inspección administrativa efectuada en etapa del recurso de revocatoria, debía servir como elemento de juicio para el pronunciamiento de la resolución definitiva o acto administrativo equivalente, en autos, en la pág. 115 de la Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 2729/12 de 18 de octubre de 2012, al referirse a dicha actuación y a la posterior remisión de información documental y concluir que la misma no está clasificada y ordenada y no presenta de forma íntegra la documentación del registro del ciclo contable de la compra de proveedores del exterior y

nacionales. También da cuenta de no haber podido validar "... con la documentación la composición de los costos totales de cada "AFE" y establecer las deducciones del IVA en la cuenta activos obras en curso, la misma que no fue enviada por YPFB Transporte en la forma específica y totalizada de los costos cargados en la AFE a cada producto...".

Se concluye entonces que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, a pesar de no constar en el expediente administrativo el acta de la inspección realizada los días 5, 6, 9 y 10 de julio de 2012, consideró el actuado cumplido como un elemento de juicio y efectuó valoración a la documentación remitida por la empresa demandante, como consecuencia de la referida inspección. Se desvirtúa así lo afirmado por la demandante, cuando indicó que las conclusiones de la inspección administrativa fueron expuestas directamente en la resolución de revocatoria, puesto que así debía ser.

Establecido lo anterior y en relación a los puntos expuestos en la demanda, se concluye lo siguiente:

V.3. Sobre la "Confirmación del recorte denominado "Deducciones IVA".

La empresa demandante, al argumentar el punto, además de observar la ausencia de notificación con el informe de auditoría y la inexistencia de un acta de la inspección administrativa que incidió en la congruencia de las resoluciones del regulador, señaló que existiría incoherencia entre los primeros actuados del procedimiento administrativo y los actos administrativos desarrollados en fase recursiva, porque en primera instancia del procedimiento de aprobación de presupuestos, se observa la fase de registro pero en la fase recursiva recién se observa el orden y la cronología de las pruebas aportadas, lo cual en su criterio, vulnera el debido proceso y constituye una inadecuada aplicación de la ley. Por su parte, la autoridad demandada, señaló que la adecuada valoración y validación del planteamiento teórico conceptual del problema requiere de sustento documental que permita al regulador advertir el error.

Al respecto, se tiene que el procedimiento cumplido se refirió a la aprobación del presupuesto ejecutado por la empresa demandante en la gestión 2007 y, conforme a lo analizado por esta Sala Plena, tuvo como base la documentación presentada por YPFB Transporte S.A., que a su vez, motivó la emisión de la Resolución Administrativa Agencia Nacional de Hidrocarburos N° 0087/2012 de 27 de abril, en la que se efectuaron recortes en dicho presupuesto por conceptos que fueron considerados como no razonables ni prudentes, motivando la interposición primero, del recurso de revocatoria y posteriormente, el recurso jerárquico que dio lugar al presente proceso.

En ese marco, se concluye que no existe la señalada incoherencia, toda vez que analizada la documentación aportada por la ahora demandante, al órgano regulador para demostrar que su presupuesto ejecutado en la gestión 2007, era razonable y prudente, en la valoración efectuada en sede administrativa, se concluyó que la documental aparejada al argumento, era insuficiente para demostrar lo solicitado por YPFB Transporte S.A., conclusión que resulta lógica y posible, puesto que la pretensión como acto de declaración que plantea una petición dirigida a obtener una declaración de la autoridad administrativa, va acompañada de la carga de demostrar que los gastos son razonables y prudentes; por consiguiente, si la prueba aportada no es suficiente no puede argüirse la existencia de contradicción en el argumento.

En relación al "orden y clasificación" que extraña la empresa demandante, refiriéndose a la conclusión expuesta en la resolución de revocatoria que fuera confirmada en la resolución jerárquica y que en la demanda, se postula como un hecho que hubiera sido lesivo a sus intereses, corresponde analizar si en este procedimiento en particular, le correspondía la carga de la prueba.

Conforme al análisis precedente, se trata de un procedimiento de aprobación del presupuesto ejecutado por la demandante en la gestión 2007 y, conforme con la previsión contenida en el art. 58-III del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, el concesionario debe presentar al ente regulador el presupuesto ejecutado de la gestión pasada de inversiones de capital (desagregado en inversiones incluidas en la última revisión tarifaria y en nuevas inversiones), los costos de operación base y los costos de operación asociados a las nuevas inversiones; por consiguiente, el orden y clasificación resultan claros.

A ello se añade que, siendo la prueba un medio para demostrar la exactitud de determinados hechos que en el caso, darían lugar a la aprobación del presupuesto sin recorte; es decir, obtener una declaración positiva del ente regulador, la prueba aportada debía ser presentada por YPFB Transporte S.A. por expreso mandato de la norma y, siendo, que en la inspección administrativa realizada el 5, 6, 9 y 10 de julio de 2012, conforme señala la propia demandante – brindó a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, las explicaciones para todos los ítems en general y para el ítem "deducciones IVA en particular y puso a su disposición toda la documentación original que cursa en sus archivos", la lógica y la experiencia enseñan que tratándose de la aprobación del presupuesto ejecutado de la gestión 2007 de inversiones de capital (desagregado en inversiones incluidas en la última revisión tarifaria y en nuevas inversiones), los costos de operación base y los costos de operación asociados a las nuevas inversiones, el orden y la cronología en que la documentación debe ser presentada resulta obvio, por lo que, la empresa demandante mal puede exigir que se le hubiera indicado un orden o cronología para presentar su propia documentación. En la revisión de los antecedentes, se advirtió también, que la autoridad reguladora, al resolver el recurso de revocatoria, no formuló dicha exigencia.

Conforme se ha señalado en el punto IV. Antecedentes Administrativos y Procesales, punto 5-e), la indicada resolución señaló que la revisión de la documentación evidenció que la misma no estaba clasificada, ordenada y no presentaba de forma íntegra la documentación de registro contable de la compra de proveedores del exterior y nacionales, "...siendo que no evidenciamos la incorporación de algunos registros contables sobre los costos incurridos. Asimismo, no pudimos validar con la documentación la composición de los costos totales de cada AFE, y establecer las deducciones del IVA en la cuenta "Activos de obras en curso", la misma que no fue enviada por YPFB Transporte de forma específica y totalizada de los costos cargados en la AFE de cada proyecto. Consideramos que una información clasificada, ordenada, documentada de forma suficiente e íntegra de los procesos, coadyuvaría a su análisis y evaluación...". Afirmación sobre la cual, la demandante no ha señalado con precisión cuál es el documento (en términos de descripción y su ubicación exacta en el legajo de documentación presentada), cuya valoración fue omitida y su relevancia para cambiar la resolución emitida.

Continuando con el análisis pormenorizado de los argumentos de la empresa demandante, se tiene que esta afirma que la Agencia Nacional de Hidrocarburos tenía el deber de producir toda la prueba que considere pertinente conforme con la previsión del art. 89-a) del D.S.

N° 27113. Al respecto, se aclara que dicha norma se refiere a la recepción de pruebas en los procedimientos sancionadores, consiguientemente, es ajena al procedimiento en análisis.

La demandante, también señaló que la resolución complementaria (pág.) 8 de la resolución jerárquica, no es clara al especificar si corresponde la aplicación del principio de verdad material y oficiosidad en los procedimientos recursivos, ya que nada más cita el art. 59 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, que en ningún lugar reemplaza a la normativa precitada y señala que la carga de la prueba corresponde a la empresa concesionaria, sin dar cuenta que en el proceso, se vio impedida de producir prueba en la forma requerida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, porque desconoció desde un principio la observación concreta del auditor, imposibilitando el ejercicio de su derecho a ofrecer prueba de manera eficaz, más aun cuando existió una negativa expresa de fundamentar el recorte por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Además, la indicada resolución complementaria no precisa en qué medida no es aplicable el art. 89-a) del D.S. N° 27113, ni revisa el art. 27 del D.S. N° 27172, limitándose a establecer que las disposiciones del D.S. N° 27113 tienen carácter supletorio, sin desarrollar a cabalidad dicho concepto.

Sobre el punto, tenga presente la empresa demandante que la S.C. Plurinacional N° 1662/12 de 1 de octubre de 2012, considera que es “aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la norma suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal”.

A pesar de la resolución constitucional vinculante citada precedentemente, la demandante no ha señalado ni identificado cuál es la prueba que cursa en el cuaderno de antecedentes que no fue valorada por aspectos únicamente formales y que hubiera cambiado el sentido de lo resuelto en sede administrativa.

Respecto a la acusada insuficiencia relativa a no haberse precisado en qué medida no es aplicable el art. 89-a) del D.S. N° 27113, ni revisado el art. 27 del D.S. N° 27172, limitándose a establecer que las disposiciones del D.S. N° 27113 tienen carácter supletorio, sin desarrollar a cabalidad dicho concepto, se tiene que conforme lo dicho precedentemente, el art. 89-a) del D.S. N° 27113 es inaplicable al caso.

Respecto al art. 27 del D.S. N° 27172, que aprobó el Reglamento de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial de 15 de septiembre de 2003, en las normas generales, faculta a la Agencia Nacional de Hidrocarburos disponer la producción de informes, dictámenes y toda medida de prueba que considere conveniente. Sobre el particular, se colige que tratándose de un procedimiento de aprobación del presupuesto ejecutado en la gestión 2007, presentado por la empresa demandante, no había ninguna otra prueba que se pudiera producir, más aun, cuando la actora no efectuó ninguna solicitud.

V.3. Sobre el recorte denominado “Alquiler y Leasing Operativo de Vehículos”

En este acápite de la demanda, la empresa actora, señala que la observación realizada tanto por la Auditoría Externa como por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, fue de orden conceptual, pues se objetaron los criterios de costo beneficio utilizados para alquilar los vehículos de la empresa y sin embargo, se terminó observando los respaldos que acreditan dichos ítems, punto al que es aplicable el razonamiento efectuado por esta Sala Plena al analizar el punto V.2., de la presente resolución, igualmente, lo relativo a la falta de notificación con el informe final de auditoría y la ausencia del acta de inspección administrativa.

Lo mismo ocurre respecto a la afirmación relativa a que la autoridad demandada, en lugar de verificar las deficiencias de procedimiento que inciden en su derecho a la defensa, optó por determinar que la carga de la prueba corresponde al administrado aún en recursos administrativos, permitiendo que se confirme un procedimiento administrativo incongruente, pues en un inicio se debatió el análisis costo-beneficio y al final, se observaron los descargos –no requeridos– de su análisis.

V.4. Sobre el ítem denominado “Seguro de personal”.

Concluyó este punto, indicando que al no haberse escuchado o razonado sobre sus argumentos y razonamientos e inferir que la decisión de reconocer esos derechos es unilateral u opcional y no el cumplimiento de la normativa laboral contenida en los DD.SS. Nos. 29538 y 29586 de 2 de junio de 2008, no ha existido una adecuada valoración de las normas y argumentos a la hora de aplicar los criterios de racionalidad y prudencia, vulnerando su derecho a la defensa y el debido proceso, motivo por el que demanda el reconocimiento de esos ítems o la subsanación de los defectos procesales.

En la resolución jerárquica, se apuntó que la legislación nacional prevé expresamente que todo empleado que tenga carácter de dependencia debe estar afiliado a un seguro social obligatorio, en el caso, la Caja Petrolera de Salud y que si la empresa considera que la urgencia de efectuar el gasto de contratar un seguro adicional al establecido por la norma, ello responde a las políticas internas de la empresa y de ningún modo dicho gasto puede ser adicionado a la estructura de costos que define la tarifa de transporte.

En el marco planteado, la demandante no ha argumentado con claridad, cuál es el error en la valoración de las normas y argumentos a la hora de aplicar los criterios de racionalidad y prudencia y cómo se ha vulnerado su derecho a la defensa y el debido proceso, para que este tribunal pueda expedir pronunciamiento, concluyéndose que esta pretensión es inadmisibles por ausencia de carga argumentativa.

V.5. En relación al ítem denominado “Servicios profesionales”.

Acusó la vulneración del principio de congruencia procesal, señalando que en un inicio existió un debate conceptual ante el regulador y que en la parte final del proceso, se realizó el recorte con el argumento de inexistencia de documentación de respaldo. Citando y transcribiendo la pág. 18 de la resolución recurrida, apuntó que los argumentos conceptuales vertidos a lo largo del procedimiento administrativo no fueron tratados bajo el argumento de falta de documentación que nunca antes fue requerida, desconociendo la aplicación del principio de verdad

material y contraviniendo el art. 89-a) del D.S. N° 27113, porque el fundamento relativo al deber de respaldar sus afirmaciones aun cuando dichos respaldos no fueron requeridos, no obedece al principio de verdad material.

Sobre el punto, la autoridad jerárquica, al confirmar el recorte, señaló que existía una divergencia conceptual entre el regulador y la empresa, respecto a la posibilidad de terciarizar las tareas de la empresa, pues el regulador sostuvo que era posible mientras que la actora sostuvo que existía beneficio en la práctica con dicho procedimiento; sin embargo, YPFB Transporte S.A., a efecto de probar su afirmación y que pudiera ser apreciada en cuanto su razonabilidad y prudencia, no aportó ninguna información sobre el particular, criterio de la autoridad jerárquica que se considera correcto en razón de haberse planteado una pretensión que debía ser demostrada.

A mayor abundamiento, el tantas veces citado principio de verdad material, involucra la aplicación de la realidad sobre la formalidad, consecuentemente, la misma debe estar plasmada en el cuaderno administrativo y no haber sido apreciada y de ninguna manera, exime a la actora de su deber de demostrar que su criterio de contratar servicios profesionales externos era más beneficioso para la empresa.

V.6. Sobre el ítem denominado "Cruce dirigido Oleoducto Pocitos".

Indicó que no se aplicó el principio de verdad material debido a que evidentemente, en la auditoría regulatoria, la empresa informó de manera equivocada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, situación que fue corregida en el recurso de revocatoria; sin embargo, el recorte fue ratificado en la instancia de revocatoria y jerárquica aduciendo que no corresponde reconocer el recorte por ausencia de documentación, por cual la infracción acusada queda confirmada, debido que al igual que en otros ítems, hay un reconocimiento conceptual que al final no es reconocido por la ausencia de prueba que no fue requerida.

Así planteado el argumento, se concluye que la actora no ha provisto los supuestos fácticos correspondientes al no haberse especificado cuáles documentos respaldan sus afirmaciones, por qué correspondía admitirlos y de qué manera erró el análisis y fundamentación de la autoridad demandada, permitiendo así que esta Sala Plena, efectúe el contraste correspondiente entre el hecho concreto y el principio invocado, para concluir si la actuación administrativa de la autoridad demandada fue correcta o no.

V.7. Sobre los "Otros ítems".

La demandante también señaló que en la resolución jerárquica fueron rechazados los siguientes ítems: gastos de reubicación de personal, membresías patrocinadas por la empresa, mantenimiento de estaciones de bombeo y compresión o instalaciones de comunicaciones; alojamiento, publicidad relacionada al servicio de transporte y medios de difusión, capacitación, otros gastos de personal, patrullaje de líneas, software, pasajes, conferencias y seminarios locales y deducciones Grossing UP, utilizando criterios discrecionales de "racionalidad y prudencia", situación que ha sido constantemente observada por la empresa, pero que fue ratificada por la autoridad demandada.

Al respecto, señaló que no existió una cabal interpretación del art. 92 de la Ley de Hidrocarburos que permite a los concesionarios del transporte de hidrocarburos por ductos cubrir todos sus costos operativos y, en ese entendido, al tratarse de costos operativos regulados que demanda la empresa no se encuentra motivación alguna en la resolución jerárquica que permita comprender las razones que pudieran limitar la norma citada.

En ese entendido, al carecer de motivación las resoluciones demandadas, se ha vulnerado el art. 31-c) del D.S. N° 27113, en cuando a su derecho al debido proceso en su componente de la motivación de las resoluciones porque la discrecionalidad tiene sus límites en la propia ley y esos son los principios relativos a la racionalidad y razonabilidad que debe tener el acto administrativo, situación por la que pide se dejen sin efecto esos recortes.

Así planteado el argumento, se evidencia que no fue expuesto en el recurso jerárquico planteado por la demandante (fs. 579 a 611 de la carpeta 1), motivo por el cual, no puede ser objeto de revisión en el presente proceso contencioso administrativo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa presentada por YPFB Transporte S.A., y, en su mérito, firme y subsistente la R.M. R.J. 084/13 emitida el 22 de julio de 2013 por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, entidad a la que se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe el magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



295

Sociedad Boliviana de Cemento (SOBOCE S.A.)
c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 711 a 771 vta., en la que los representantes legales de la Sociedad Boliviana de Cemento S.A. (SOBOCE), impugnan la Resolución Jerárquica MDPyEP 030-2013 emitida el 20 de septiembre de 2013 por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, la contestación de fs. 1130 a 1162 vta., réplica de fs. 1180 a 1230, dúplica de fs. 1234 a 1257, apersonamiento de informe de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP), convocada al proceso como tercero interesado y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que el 31 de agosto de 2012, SOBOCE fue notificada con la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/100/2012, emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas disponiendo el inicio de procedimiento sancionador en su contra por la presunta comisión de las prácticas señaladas en el art. 10-I-a), b) y c) del D.S. N° 29519 y posteriormente, con la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/115/2012 de 23 de noviembre, con la que se declaró probada la comisión de dichas conductas absolutas y se impuso una multa de 28.551.563,39 UFV, además, se ordenó el cese inmediato de las indicadas prácticas.

Declarada improcedente la solicitud de aclaración y complementación, planteó recurso de revocatoria, el cual fue resuelto con la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/028/2013 de 8 de abril, confirmándose totalmente el acto administrativo impugnado, motivando el planteamiento de recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución impugnada en el presente proceso, con la que la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural, confirmó la anterior.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Aclarando que reitera en su integridad los argumentos de derecho que formaron parte del procedimiento administrativo, incluyendo algunos fundamentos fácticos que resultan esenciales para explicar ciertos aspectos que demuestran el modo ilegal e injusto en el que la AEMP manejó cada una de las distintas etapas del proceso, indicó que el hecho de que la resolución impugnada confirmó sin modificar en nada la resolución sancionadora, a lo largo de su fundamentación se referirá reiteradamente a dicho acto administrativo sancionador, en el entendido que es el instrumento que contiene los argumentos centrales que la AEMP utilizó para sancionar a SOBOCE, los cuales fueron reiterados en las resoluciones posteriores. Con dicho preámbulo, señaló lo siguiente:

1. Cuestionamiento a la tipificación de las infracciones acusadas.

El procedimiento administrativo del que emerge la demanda, se inició con la Resolución N° 100/2012, en cuyo texto se señala que la imputación a las empresas, está referida a la posible comisión de las prácticas restrictivas de la libre competencia contempladas en el art. 10-I-a), b) y c) del D.S. N° 29519 que señala:

I. Son conductas absolutas los actos, contratos, convenios, arreglos o combinaciones entre agentes económicos competidores entre sí, cuyo propósito o efecto sea cualquiera de los siguientes:

a. Fijar, elevar, concertar o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados, o intercambiar información con el mismo objeto o efecto;

b. Establecer la obligación de no producir, procesar, distribuir, comercializar o adquirir sino solamente una cantidad restringida o limitada de bienes o la prestación o transacción de un número, volumen, frecuencia restringidos o limitados de servicios;

c. Dividir, distribuir, asignar o imponer porciones o segmentos de un mercado actual o potencial de bienes y servicios, mediante clientela, proveedores, tiempos o espacios determinados o determinables;

Añadió que los hechos, que la AEMP considera que estarían subsumidos en los tipos previstos en los incs. a) y c), siempre han estado claros; por ello, hizo constar que más adelante fundamentará porqué considera que no se encuentran efectivamente acreditados. Aclarado lo anterior, señaló respecto al inc. b), que la AEMP consideró que se encontraban subsumidos en la segunda imputación.

Apuntó que en la Resolución N° 100/2012 (pág. 79), se señaló que la presunta infracción de dicho inc. se debía a la existencia de indicios sobre la presunta actuación coordinada en el territorio nacional por SOBOCE, FANCESA, COBOCE e ITACAMBA, y que habría tenido efecto la limitación o restricción a la distribución y comercialización de cemento y que, cuando cuestionó en el memorial de 21 de septiembre de

2012, que no se habían precisado las conductas concretas, la AEMP se remitió a lo expresado en los puntos 8 y 8.2., de la Resolución N° 100/2012 (que fueron transcritos en la demanda) y de cuya lectura, se aprecia claramente en primer lugar, que la conducta que la autoridad pretende subsumir en el inc. b), es la adjudicación de cuotas de mercado, clientes y/o volúmenes de ventas, lo cual se lograría a través de la obligación de no distribuir sino solamente, una cantidad restringida o limitada de bienes.

Se aprecia asimismo, que la AEMP es incapaz de referirse a la imputación contenida en el inc. b), sin relacionarla directa o indisolublemente con la imputación contenida en el inc. c), al punto que el num. 8-2 de la Resolución N° 100/2012, se refiere de manera conjunta a esas dos imputaciones bajo el título "Adjudicación de mercado (cuotas de venta y distribución geográfica), lo cual se corrobora cuando se revisa la pág. 22 de la resolución sancionadora en la que la AEMP señala: "Por lo tanto queda claramente establecido que la AEMP refiere para la presunta práctica anticompetitiva enmarcada en el inc. b) del art. 10 del D.S. N° 29519 que la adjudicación de cuotas de mercado (ya sea por clientes o por volúmenes) y el inc. c) del art. 10 del D.S. N° 29519, la adjudicación de territorios (distribución geográfica). Posteriormente, el análisis económico realizado respecto a la adjudicación de cuotas de mercado y la adjudicación de territorios es desarrollado (sic), desde un análisis nacional (general) hasta un análisis departamental (específico)", de ese modo se demuestra la incapacidad de referirse a los hechos que configurarían la infracción tipificada en el inc. b), sin mencionar simultáneamente los hechos que configurarían la infracción tipificada en el inc. c) lo cual se explica porque la AEMP se equivocó en la tipificación de la infracción y porque en realidad existen solo dos y no tres imputaciones en contra de SOBOCE, lo cual quedó corroborado cuando la AEMP se refirió a la "subsunción de la acción", concretamente en relación al supuesto previsto en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519, solo hizo referencia a las cuotas de participación de cada una de las empresas en los diferentes departamentos y a nivel nacional, haciendo énfasis en una aparente estabilidad de dichas cuotas (ver las págs. 125 y siguientes de la resolución sancionadora), hechos que se refieren a la infracción tipificada en el inc. c) y no a la del inc. b) pues si fuera así la AEMP no tendría que haber analizado los porcentajes de participación de cada una de las empresas en el mercado sino los volúmenes de producción a través del tiempo, a fin de comprobar una supuesta reducción de las producciones como consecuencia de una pretendida concertación; sin embargo, nada de esto se aprecia en el análisis de la AEMP, lo cual prueba el grave error de tipificación en el que incurrió y que no fue enmendado por la autoridad jerárquica.

Añadió que dicho análisis queda además confirmado con un párrafo de la Resolución N° 028/2013 (ver pág. 42), cuando al darse cuenta del error de tipificación que la autoridad incorporó a la acusación un gráfico que no estaba en ninguna de las resoluciones anteriores (ver gráfico 7 en la pág. 20 de la R.A. N° 028 /2013), a partir del cual, afirmó que SOBOCE durante el periodo 2001-2011 limitó su producción; que en la gestión 2001 subutilizó su capacidad instalada; es decir, que contuvo, redujo, limitó sus volúmenes de producción de cemento respecto a los volúmenes que registrarían en una situación en la cual las empresas competirían entre sí. De igual modo, incorporó el cuadro 2 y el gráfico 10 (ver págs. 27 y 28) con los cuales trata de demostrar que en el año 2011, las empresas produjeron menos de lo que podrían haber producido subutilizando su capacidad instalada, demostrándose que en esos párrafos de la resolución impugnada, la administración se percató del error, pero lejos de reconocerlo, pretendió en forma absolutamente extemporánea e ilegal, incorporar una acusación de la que SOBOCE no pudo defenderse porque los gráficos 7 y 10 y el cuadro 2, no estuvieron contenidos en las anteriores resoluciones administrativas y en consecuencia, no podían incorporarse en esa etapa del procedimiento para no vulnerar el debido proceso.

Agregó que la indicada información, demuestra que los datos revisados, lejos de apreciarse una limitación o restricción en la comercialización de cemento, lo que se aprecia es un incremento constante a través de los años de su producción y por ende, del producto comercializado en el periodo que según la AEMP se habría concertado para la limitación o restricción a la comercialización de cemento.

2. Prueba y verdad material.

Apuntó que en materia de competencia, son admisibles los indicios como medio de prueba; no obstante, deben ser sometidos a un riguroso análisis contra-fáctico, en el cual debe demostrarse que las conductas acusadas solo pueden ser racionales si ha habido un acuerdo entre las empresas, requiriéndose para ello que los hechos que se deducen de los indicios estén suficiente y claramente probados, que las relaciones entre los indicios y consecuencias sean lógicas y que en el supuesto de haber otras explicaciones acerca de los hechos que puedan ser punibles, se justifique convenientemente que esas explicaciones no son lógicas o bien, su lógica es menor que la que mantiene la autoridad.

En el caso, la AEMP no realizó análisis contra-fácticos, ni demostró mediante hechos reales la existencia de ninguna de las conductas acusadas y con base en los mecanismos probatorios admitidos por la legislación boliviana, tampoco logró la verdad material, que se constituye en un principio rector de la actividad administrativa, sino que basó sus argumentos en la presunta existencia de un escenario de anti competencia, argumentando la existencia de ciertos factores que por lo general suelen componerlo, pero esos elementos abstractos no constituyen una conducta, un hecho real que pueda probarse y el regulador, decidió resolver su falta de prueba descansando todo su análisis, en datos aislados y en sus presunciones a partir de ellos y siendo que la conducta representa una acción efectiva cuya simple presunción no la hace real, la suposición solo por la eventual presencia de ciertos elementos que en otros mercados podría constituir un escenario de anti competitividad no constituye una verdad material; por ello, sancionar datos vulnera la garantía de presunción de inocencia. Añadió que el art. 6 del Cód. Pdto. Pen. (CPP), prohíbe toda forma de presunción de culpabilidad y como en materia administrativa, se admiten todos los medios de prueba que se admiten en derecho, la presunción de culpabilidad también está prohibida en materia administrativa.

En la Resolución N° 028/2013, como en las anteriores resoluciones confirmadas por la resolución impugnada, la AEMP insistió en utilizar en cada acusación términos como "se demuestra", "se evidencia", "se probó", etc., pero en ninguna parte refirió los hechos materiales o conclusiones emergentes de análisis contra-fácticos que le hubieran servido de prueba para determinar la existencia de conductas por parte de SOBOCE, empero un acta de directorio que no contiene acuerdos de ninguna naturaleza, no puede constituir la prueba material para demostrar todas las conductas anti competitivas acusadas, por ello, la AEMP cae con ello en un absurdo procesal evidente y por tanto, manifiestamente injusto.

Independientemente del atropello evidente al principio constitucional de inocencia, tanto la AEMP como la autoridad jerárquica pusieron en evidencia su preconcepción y prejuizamiento sobre el proceso sancionador, pues no valoraron su prueba y la desecharon argumentando que lo que debía probarse era que no cometió una conducta anticompetitiva, lo que denota una aberración jurídica y procesal injustas porque pretender que SOBOCE pruebe lo que el regulador asevera es ilegal, fuera de la reconocida dificultad que existe en materia probatoria para demostrar los hechos negativos.

Señaló que la AEMP no pudo demostrar hechos colusorios pues no contó con los elementos fácticos, verificables, que probaran sus indicios y apeló por ello, a inferencias, pretendiendo que SOBOCE probara que no los había cometido ¿Con qué? ¿Con actas de reuniones de Directorio en las que se hubiera resuelto no efectuar acuerdos colusorios ni conductas?

Apuntó que en la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada, la AEMP alegaba que SOBOCE no había probado que maneja sus precios de manera independiente de los de la competencia ¿Cómo debería probar aquello? ¿Con declaraciones periódicas de todos los competidores, aclarando que no están concertando precios?

Agregó que indigna legítimamente que no se considerara que SOBOCE apeló a argumentaciones de la AEMP y que la autoridad jerárquica descartó ligeramente y que la Empresa buscaba persuadir a las autoridades, sobre la ausencia de sana crítica y razonabilidad de las inferencias realizadas porque en materia de prueba cuya carga correspondía al regulador, demostró con pruebas fácticas, que las conductas acusadas no responden a ningún acuerdo colusorio y que son, más bien, producto de decisiones unilaterales de la empresa, plenamente respaldadas por justificaciones económicas.

Indicó que la AEMP se alejó tanto de la verdad material en este caso, que incluso prescindió de la prueba presentada por SOBOCE, que ratifica en su integridad, la cual contratada lo acusado y demostraba que todos los cargos acusados por el regulador eran infundados. De hecho, la AEMP ni siquiera se pronunció sobre todos sus descargos y se empeñó en señalar que había demasiados indicios que “probaban” la existencia de conductas antijurídicas, sin demostrar un solo hecho que la reflejara. La AEMP tampoco dispuso que se produjeran otros medios de prueba que pudieran llevarla a verificar la verdad material.

Señaló que la autoridad dictó la resolución sancionadora sin llevar a cabo una investigación idónea sobre un objeto cierto, sino que lo hizo sobre meras abstracciones, lo que la torna nula de acuerdo a lo dispuesto en el inc. b) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA).

Agregó que en el caso, como demostró en el recurso de revocatoria y en el jerárquico, las “pruebas” utilizadas por la autoridad administrativa en el procedimiento administrativo no eran legales, en tanto no se hallaban reconocidas como tales por las normas jurídicas aplicables. Adicionalmente, la AEMP utilizó documentos privados obtenidos sin seguir el procedimiento legal establecido, y por tanto, nunca surtieron los efectos de una prueba legal.

Con relación a la legalidad de la prueba, transcribiendo el art. 13 del Cód. Pdo. Pen., señaló que la autoridad utilizó a lo largo de todo el procedimiento sancionador como única prueba para fundamentar sus acusaciones y la posterior imposición de la multa, las actas de directorio 66 y 78 del IBCH, que según la AEMP evidenciarían una coordinación de manipulación del precio del cemento entre empresas. No obstante, independientemente de que esas actas no reflejan de ningún modo un acuerdo colusorio, el IBCH advirtió, mediante nota, que las copias de las actas de las reuniones de Directorio que fueron remitidas a la AEMP, estaban enmarcadas en las limitaciones de orden constitucional previstas por el art. 25-II de la C.P.E., y que se encontraban protegidas por la inviolabilidad de los papeles privados y a cuya privacidad nunca renunció SOBOCE. Apuntó que la AEMP en otros procedimientos aplicados a la empresa, reconoció las limitaciones que importa el art. 25 de la C.P.E. en relación a los papeles privados.

Continuó expresando que la AEMP utilizó como única prueba, documentos privados inviolables y cuya privacidad constituye un derecho del IBCH y de SOBOCE, en tanto esa acta pretender ser vista como incriminatoria sin repararse en su ilegal aporte como prueba, independientemente que su contenido no prueba lo que la AEMP con ligereza sostenía y que fue confirmado por la autoridad jerárquica.

El uso de las actas de Directorio 66 y 78 del IBCH como prueba para sancionar a SOBOCE constituye un medio ilícito que viola por tanto la C.P.E., la LPA, el CPP, etcétera y produjo como consecuencia, un acto viciado cuya nulidad surte efectos de pleno derecho según la propia LPA.

Continuó su extensísima exposición señalando que la AEMP, en la pág. 23 de la Resolución 28/2013, confirmada por la resolución impugnada que probó en la R.A. N° 115, una práctica consciente y concertada entre las cementeras basada en: a) una distribución de cuotas de mercado demostrada mediante análisis técnico de coeficientes de variación y análisis de cuotas de mercado posteriores a la fusión SOBOCE/EMISA; b) una distribución territorial demostrada técnicamente mediante una valoración de distancias, c) el intercambio de información sensible con la finalidad de incrementar precios, evidenciada en el IBCH por parte de las cementeras; d) la estandarización de productos mediante la búsqueda de una homogeneización de productos; e) la eliminación o disminución de descuentos, f) menor variación de precios (etapa estacional de un cartel) y, g) análisis técnicos de correlación lineal que demostraron una correlación perfecta entre incrementos realizados por SOBOCE y COBOCE y correlaciones elevadas entre SOBOCE y FANCESA. A continuación, la autoridad realiza una aseveración muy grave, pues afirma que sobre la base de los elementos de convicción precedentes, la AEMP demostró que existe una práctica concertada que dio lugar al paralelismo consciente de precios en el mercado de cemento boliviano en el mes de julio de 2011.

La AEMP también señaló que se demostró la existencia de un acuerdo entre SOBOCE y las empresas cementeras rivales, con base en el análisis técnico que demuestra que SOBOCE limitó su producción e incrementó sus precios a partir de marzo de 2001, además de ser coincidente la salida de las empresas FANCESA y COBOCE de los mercados de Oruro y La Paz con el año en que SOBOCE limitó su producción e incrementó precios y la disminución de las cuotas de mercado de SOBOCE en los mercados de Cochabamba y Santa Cruz, también la similar trayectoria de precios óptima de un cartel y la trayectoria de precios que se presenta en la industria del cemento a partir de

marzo de 2001, además de lo señalado por su directorio en el mes de noviembre de 2000, relativo a los efectos de la Ley de Competencia en la empresa, pruebas que la AEMP, en concordancia con la doctrina del paralelismo plus enunciada por SOBOCE, demuestran que existe una práctica concertada, un acuerdo, una práctica consciente, un entendimiento entre empresas que dio lugar a los incrementos de precios realizados entre las empresas cementeras en julio de 2011 y se desvirtúa el argumento de SOBOCE según el cual, se presumió de manera automática la comisión de la práctica anticompetitiva de coordinación para fijar precios por carecer ese argumento de sustento técnico.

Continuó señalando que es de gran relevancia analizar cada una de esas aseveraciones porque traslucen la arbitrariedad con la que actuó tanto la AEMP como la autoridad jerárquica y ponen en evidencia que se persistió en asegurar que se había probado la comisión de conductas sin contar con una sola prueba ni haber obtenido mediante un procedimiento idóneo, la verdad material de los hechos ni haber demostrado mediante elementos fácticos que los indicios eran veraces.

Sostuvo que entre las muchas aberraciones jurídicas de la AEMP, se encuentra la afirmación relativa a que SOBOCE con el poder de mercado que dispone en el mercado boliviano puede incurrir en prácticas colusorias con empresas rivales sin que ello represente contradicción alguna, comprobándose una vez más, que la AEMP infirió ciertos aspectos, los asoció con conceptos doctrinales que relatan cómo se conforma un escenario de anti competencia y convirtió en prueba sus asociaciones. Insistió que la mera existencia de indicios no hace prueba, deben ser probados con elementos fácticos.

Continuó indicando que la AEMP se empeñó en hacer creer a SOBOCE que probó de manera irrefutable las conductas anti competitivas acusadas; sin embargo, volvió a ratificar su actuación en la Resolución 28/2013, ratificada por la resolución impugnada, a justificar su actuación mediante inferencias como señalar que en el Acta de Reunión de Directorio N° 78 del IBCH, los representantes de las Empresa SOBOCE, FANCESA e ITACAMBA intercambiaron información con el objeto de intercambiar los precios de venta para empresas de hormigón, punto en que debe destacarse además, que el ilícito tipificado en el art. 10-I-a) del D.S. N° 29519 no sanciona cualquier información sino solo aquella que tenga como propósito fijar, elevar, concertar o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios que son ofrecidos o demandados en los mercados.

Añadió que en el presente caso, es evidente que el propósito del intercambio de información que se refleja en el Acta N° 78 no es el apuntado en el art. 10-I-a) del D.S. N° 29519, sino que por el contrario, el propósito era superar una situación de desabastecimiento del mercado a pedido de la autoridad pública, mediante el esfuerzo de las empresas a través de la importación de clínker pese a su elevado precio final, debido a los costos adicionales que implica una importación; consecuentemente, es claro que no debió sancionarse ese intercambio de información porque no se ajusta a la tipificación prevista en la norma legal.

Expuso que, violando la garantía de presunción de inocencia y el principio de buena fe, la AEMP realizó interpretaciones erróneas de lo resuelto en las reuniones de directorio (cuyas actas fueron utilizadas ilegalmente al haberse violado la garantía de inviolabilidad de papeles privados), y manipuló el sentido otorgado por ellas, para “demostrar” que sus acusaciones eran válidas, acciones que lamentablemente fueron confirmadas por la autoridad jerárquica.

Prosiguió indicando que de manera temeraria la AEMP señaló, que se confirmó la existencia de un acuerdo colusorio en infracción de la norma legal de defensa de la competencia (D.S. N° 29519) en el mercado del cemento boliviano entre las empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA basado en la fijación de precios de venta de productos (infracción del art. 10-a) del D.S. N° 29519); adjudicación de cuotas de mercado (infracción del art. 10-b) y, adjudicación de territorio (infracción del art. 10-c), empero, para que la AEMP pudiera demostrar que se había confirmado la existencia de un acuerdo colusorio debió probar primero, la existencia del tal acuerdo verbal o escrito, pero en cambio se limitó a describir las conductas tipificadas como anti competitivas que podrían emerger de un acuerdo colusorio.

El perito legal hizo notar que no resulta irracional que las empresas que hubieran concertado respecto a cuotas de participación de mercado y que en dicho acuerdo no haya participado una de las cuatro empresas competidoras, ya que si ello hubiera sido así, las posibilidades reales de éxito del cartel serían bastante limitadas, pues las empresas que no habría participado en el presunto acuerdo (ITACAMBA), podría haberse beneficiado con los espacios que dejaban otras empresas (aquellas que sí habían participado del acuerdo) y en consecuencia, el resultado final no habría sido el esperado por los participantes del cartel. Esto pone en evidencia la irracionalidad en el análisis que realizó la AEMP y denota la falta de análisis contra fáctico de sus indicios.

El problema que no advirtió la AEMP y tampoco la autoridad jerárquica, e que para sancionar conductas anti competitivas, primero hay que probarlas y que no basta suponer que porque se da una variable (como un posible escenario que pudiera afectar la libre competencia), las demás variables (acuerdos colusorios) emergen irremediamente y sin prueba en contrario.

Ante la falta de prueba y elementos fácticos, la AEMP solo pudo asegurar que ha ratificado los análisis presentados en las anteriores resoluciones, en sentido que la industria de cemento se encuentra sometida a un acuerdo colusorio (pág. 13 de la Resolución N° 028/2013).

En la pág. 17 de la citada resolución, confirmada por la resolución impugnada, la AEMP señalaba que quedó demostrado de manera fehaciente que en el mercado boliviano de cemento, se realizó el incremento de precios por encima de los que deberían presentarse en competencia, por parte de empresas cementeras miembros de un cartel. Luego de leer tal aseveración, solo quedan dos preguntas por hacer a la autoridad. ¿Qué ley prohibía realizar aumentos de precios y qué otra los reputaba como conductas anti competitivas? ¿Si no existía una ley expresa que reputara al conjunto de las industrias que subían precios como un cartel, cómo demostró fehacientemente la AEMP que se violaba la libre competencia?

En la pág. 34 de la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución jerárquica, la AEMP en una abstracción de los elementos que componen el procedimiento sancionador señala que “... la información presentada por SOBOCE, en defensa y descargo del IBCH resulta impertinente por no corresponder a la Empresa SOBOCE la defensa de otra institución que no es parte del proceso, por consiguiente no ameritan un análisis ni un pronunciamiento por parte de la AEMP”. Es curioso como la AEMP se refiere a algunos aspectos cuando convienen a

sus argumentos, pero los desecha con mucha facilidad cuando, por el contrario, esos aspectos demuestran que está equivocada. En la Resolución N° 100/2012, la AEMP se refiere en varias oportunidades al IBCH como un centro de conspiración. Lo acusa de ser el medio de violar la ley, el centro que permite a las empresas coludir e intercambiar información para coordinar conductas anti competitivas. Cómo puede ser entonces impertinente la información que presentó SOBOCE para probar que el IBCH es una asociación reconocida por ley, con fines lícitos y que no tiene facultades para fijar precios, cantidades ofertadas y/o distribuir el mercado ni realizar los actos y actividades de monitoreo, enlace y coordinación típicas de un cartel.

En la pág. 81 de la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada, la AEMP afirma que presentó prueba técnica que demuestra una de las infracciones presuntamente cometidas por SOBOCE, en términos legales, la AEMP debió mostrar en qué consistía esa prueba técnica y si se trataba de peritaje, esta debió seguir el procedimiento necesario para acreditar dicho medio de prueba. La AEMP vuelve a prescindir del principio de verdad material y vuelve a afirmar que demostró la comisión por parte de SOBOCE, de conductas antijurídicas, sin haber contado con una sola prueba y sin siquiera intentar utilizar los medios de prueba legales.

3. Presunciones e indicios.

Señaló que como mencionó en los distintos recursos administrados y lo reitera en esta demanda, pese a que el estándar probatorio internacional en materia de libre competencia admite la utilización de indicios y presunciones, estos deben ser sometidos a un riguroso análisis contra fáctico y, conforme a la legislación boliviana, deben ser verificados mediante una investigación que apunte en todo momento, a la verdad material.

La AEMP sancionó a SOBOCE fundamentando su decisión en indicios y presunciones, pero no cumplió con la forma en la que esos indicios y presunciones deben ser utilizados. Como lo apuntó el perito legal, la Resolución 276-97-TDC expedida por la Sala de Defensa de la Competencia de INDECOPI, advierte que "... además de apreciar y valorar las pruebas directas actuadas, deben analizarse los indicios previamente acreditados utilizando el razonamiento lógico anotado. Ello implica también, sumergir las conclusiones obtenidas de los indicios en una "prueba ácida", constituida por un análisis contra-fáctico; es decir, buscando otras posibles conclusiones que razonablemente puedan derivarse de los indicios detectados". En el mismo sentido, el perito legal, mencionó que, como bien señala Quintana Sánchez, no debe presentarse una concertación si existen explicaciones alternativas para los indicios encontrados; por ejemplo, si existe una justificación económica plausible para una conducta paralela de las empresas.

Añadió que la AEMP prescindió de todo análisis contra-fáctico y no buscó ni aceptó en ningún momento las explicaciones alternativas probadas por la Empresa u otras posibles conclusiones que razonablemente se derivaran de los indicios acusados. En el caso, la autoridad señaló textualmente que "El ente regulador ha conocido suficientes indicios como para presumir que las empresas investigadas han incurrido en la comisión de una práctica anticompetitiva absoluta de conformidad con el art. 10-I-a), b) y c) del D.S. N° 29519.

Efectuando una descripción doctrinal de lo que se entiende por presunción, señaló que la autoridad hizo una larga referencia a lo que sostiene un Tribunal extranjero (cuyas decisiones reflejan la realidad de un mercado ajeno al boliviano) y pretendió de forma colonialista, invocarlo con efecto vinculante nacional. La resolución sancionadora confirmada por la Resolución N° 028/2013 y por la resolución impugnada, señala que dentro del aspecto procedimental, el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia y de la Propiedad Intelectual, a través de su Sala de Defensa de la Competencia, en su Resolución 276-97-TDC, que la demandante transcribió en las págs. 731 a 732 de la demanda, señalando a continuación respecto al argumento de la AEMP, contenido en la pág. 92 de la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada, que los criterios de un tribunal sí pueden variar en otros países donde los mercados funcionan distinto. Por ejemplo, la estructura de fletes y las mismas definiciones de mercado relevante que tiene la R.M. N° 190, muestran que las normas se aplican a un mercado específico determinado.

Añadió que la AEMP desconoció la estructura que compone el bloque de legalidad en Bolivia y debería saber que lo que dice un tribunal extranjero que no forma parte de una organización o pacto al que se halle suscrito Bolivia, mediante tratados internacionales, no puede bajo ninguna circunstancia, servir de jurisprudencia para resolver un caso boliviano cuyas características son distintas. La AEMP no ha hecho ni siquiera los distingos necesarios para advertir cómo es que esos fallos extranjeros se aplicarían Bolivia, considerando las normas nacionales ni tampoco parece haberse tomado el trabajo de verificar si las normas constitucionales y legales de esos países, son semejante a las bolivianas, siendo ese el criterio que ha confirmado la resolución impugnada.

Por otra parte, si la AEMP confesó haber fundamentado su resolución en jurisprudencia extranjera, debió haber sustentado el uso del fallo del tribunal de defensa de la libre competencia y de propiedad intelectual y demostrar que conforme a alguna norma legal boliviana la resolución 276-97-TDC u otras similares forman parte del bloque de legalidad reconocido por la C.P.E. y que por ello, era aplicable jurídicamente.

Citando el art. 62 del Reglamento del SIREFI, señaló que la AEMP resolvió la sanción sustentándose en jurisprudencia extranjera sin demostrar que aquella era vinculante o pudiera ser utilizada como medio idóneo de prueba o autoridad conforme a la legislación nacional, accionar que fue confirmado por la autoridad jerárquica. La referencia a normas que no componen el bloque de legalidad boliviano, rompe el principio de seguridad jurídica pues coloca a SOBOCE frente a reglas desconocidas no aplicables al proceso en el que debe defenderse.

Comentando al autor Carlos Morales Guillén y su criterio respecto a qué se entiende por prueba y específicamente sobre la deducción como elemento de convicción, señaló que dado que la verdad material debe sustentarse en hechos materiales debidamente probado, inclusive aquellos elementos probatorios que no estén en el expediente y solo mediante la convicción en los medios más seguros para llegar a la verdad, los indicios y presunciones que no contaran con elementos fácticos que los probaran no pudieron, conforme a la legislación boliviana utilizarse como medios de prueba en el procedimiento administrativo que dio lugar a la resolución sancionadora. Citó los arts. 1.320 y 1.328 del Cód. Civ., y añadió que dada la cuantía de la sanción impuesta por la resolución sancionadora, estaba prohibida la presunción como medio de prueba.

Consecuentemente, las presunciones utilizadas en otros países conforme a sus propias legislaciones y en materia de libre competencia con ciertas condiciones que no se cumplieron en este caso, no eran válidas como medios probatorios para investigar y juzgar dentro de un proceso sancionador como el que se llevó a cabo contra SOBOCE, pues con aquellas no se logra la verdad material exigida por ley que reclama la verificación de los hechos materiales e incontestable.

En cuanto a las estadísticas mencionadas en la resolución sancionadora también como prueba, resulta inconcebible que se aplique una sanción de esta naturaleza y magnitud con base en probabilidades que son utilizadas por los estados como forma de medición.

Dado que la AEMP no utilizó los medios adecuados para llevar una investigación idónea y emitió las resoluciones administrativas confirmadas por la resolución jerárquica, violando el principio de verdad material así como el principio de proporcionalidad referido por el art. 4 de la LPA, tornó tales actos administrativos en nulos de pleno derecho conforme con el art. 35-c) de la misma disposición legal.

Sin embargo, la AEMP le resta valor a su propio argumento sobre el uso de indicios en calidad de prueba, cuando en la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada, apunta que “es necesario distinguir conceptualmente entre el indicio y el medio de prueba. El indicio puede ser concebido como rastro, vestigio, huella, circunstancia y en general, todo hecho conocido que por la vía de la inferencia, permite llegar al conocimiento de otro hecho desconocido. Si bien constituye fuente de prueba, todavía no es un medio de prueba. A diferencia, el medio de prueba tiene la virtud de demostrar la verdad de un hecho, su existencia o contenido, sin necesidad de ser sometido a un razonamiento inferencial”. Finalmente, y aunque ya se habían emitido una resolución sancionatoria y una confirmatoria de la sanción, la AEMP termina reconociendo que los indicios no constituyen prueba y solo suponen una inferencia cuando no han sido demostrados con hechos reales y cuando sobre ellos no se efectuó un análisis contra-fáctico y en la Resolución N° 028/2013, la autoridad tuvo el cuidado de advertir que si bien se verificaron indicios al inicio del procedimiento, posteriormente se aportaron medios de prueba como por ejemplo las Actas de Reunión 66 y 78 del IBCH. Independientemente de que tales actas no constituyen ni mucho menos prueba de ningún acuerdo colusorio, la AEMP se apoyó en ellas para demostrar que no solo sustentó la sanción en simples indicios (como las denominó en la R.A. N° 100/2012) para luego denominarlas pruebas en la R.A. N° 028 /2013, incurriendo en una evidente contradicción que no fue observada por la resolución impugnada. Concluyó este punto señalando que el hecho que la AEMP haya dictado la resolución sancionadora prescindiendo de los medios adecuados de prueba admitidos en Derecho, colocó a SOBOCE en un innegable estado de indefensión y se violara el art. 74 de la LPA.

4. Cuestionamiento al sustento probatorio de las imputaciones a partir del estándar probatorio utilizado en casos de libre competencia.

Efectuando un recuento doctrinal y jurisprudencial del estándar probatorio y los casos de infracciones a las normas de libre competencia, señaló que conforme a la legislación de competencia boliviana, las tres conductas imputadas a SOBOCE son prácticas concertadas sujetas a prohibición absoluta por lo que no solo se requería acreditar la existencia de las conductas imputadas sin necesidad de analizar los efectos negativos o positivos para la competencia y el bienestar de los consumidores; sin embargo, siendo el caso materia de la presente demanda, la presunta comisión de prácticas colusorias horizontales sujetas a prohibición absoluta, en la modalidad de prácticas concertadas, el esfuerzo probatorio de la autoridad tiene que estar centrado a demostrar que dichas prácticas existieron, tomando en cuenta que la demostración de su existencia, es mucho más que solo constatar determinados indicios de un paralelismo en las conductas de determinados agentes del mercado.

Citando a Quintana Sánchez que menciona la jurisprudencia de Estados Unidos, señaló que no acepta simplemente los indicios como prueba de una concertación sino que requiere adicionalmente de la demostración de que dichas conductas solo pueden ser racionales si ha habido un acuerdo entre las empresas. Sobre las pruebas circunstanciales que en criterio de Kovacik, puede ser importantes en estos casos, la prueba de que los participantes de un cartel solo hubieran actuado de la forma que lo hicieron con la confianza de que sus competidores en la industria se comportarían de la misma forma que ellos, porque sería contrario a sus intereses actuar de una forma diferente, si es que no hubieran estado seguros de que todo el resto iba a hacer lo mismo. El mismo autor menciona también que la prueba de que ha habido un cambio universal en la conducta de las compañías, un cambio amplio que solo puede ser explicado como resultado de una acción colectiva o también, la demostración de que los participantes en esa concertación se han comunicado entre sí, especialmente un poquito antes de que subieran los precios y finalmente, las pruebas con respecto a las características de la industria que hacen que las colusiones sean más fáciles de lograr.

Continuó indicando que la jurisprudencia de Estados Unidos, exige además, la existencia de los denominados plus factors (conductas de una firma contrarias a su propio interés pero favorables al interés grupal, cambios radicales respecto a las prácticas comunes de las distintas empresas, facilidad para concertar (costos de transacción para llegar a acuerdos); requerimientos o quejas expresas o implícitas de los competidores en busca de acuerdos; oportunidad para concertar (reuniones coincidentes con cambios radicales de precios, volúmenes de producción, entre otros) e historial previo de acuerdo entre empresas o participación conjunta. Apuntó que en la Comunidad Europea también se ha hecho uso de indicios y presunciones, no obstante se exige que haya contacto efectivo entre las partes (reuniones, discusiones, intercambios de observación, sondeos de opinión y que tal contacto tenga como objetivo, ya sea influenciar la conducta de las empresas en el mercado y en particular, suprimir por adelantado, la incertidumbre respecto de la conducta futura de una Empresa o el efecto de mantener o modificar la actuación de las empresas, en aspectos que se regían por el juego de la competencia; sin embargo, como señala Quintana Sánchez, no debe presumirse una concertación si existen explicaciones alternativas para los indicios encontrados, por ejemplo, si existe una justificación económica plausible para una conducta paralela de las empresas. En este extenso punto, citó también jurisprudencia española y peruana.

Posteriormente, transcribió parte de la R.A. N° 028 /2013, confirmada por la resolución impugnada y señaló que los indicios como las presunciones son sucedáneos de los medios probatorios; es decir, una actividad que solo complementa la finalidad de los medios probatorios y que a lo largo del procedimiento administrativo, la autoridad ha trabajado con indicios y presunciones, lo cual es acorde con el estándar probatorio internacional en casos de libre competencia, pero no suficientes a efectos de la legislación boliviana vigente. Además, no aplicó los

indicios y presunciones correctamente, pues aunque válidos en esta materia, deben ser probados mediante la investigación de la verdad material que rige el procedimiento administrativo.

En las págs. 48 a 55 de la resolución sancionadora, confirmada por la resolución impugnada, se aprecia que la AEMP defiende la utilización de esos indicios y presunciones e incluso cita una obra escrita por el perito legal y varios párrafos de la Resolución 276-97-TDC de la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal de INDECOPI en los cuales precisamente, se hace referencia a la forma en la que se utilizan los indicios y presunciones en casos de libre competencia y siendo esto así, le llamó poderosamente la atención que en la Resolución N° 028/2013 (pág. 68), confirmada por las resoluciones de revocatoria y jerárquica, se pretendiera sostener que en este caso se ha sancionado a SOBOCE y las demás empresas con base en medios de prueba directos, los cuales ciertamente, desconoce.

Reiteró lo dicho en el acápite anterior, respecto a que la autoridad administrativa en la Resolución N° 028/2013, afirma que se bien se verificaron indicios al inicio del procedimiento, posteriormente se aportaron medios de prueba, como son las Actas 66 y 78 del IBCH, incurriendo en un gravísimo error, pues dichas actas no son medios de prueba directos de ningún acto restrictivo de la libre competencia, sino que son precisamente, los indicios que la AEMP utilizó para sustentar esta acusación y, que al no haber sido sometidos a un análisis contra-fáctico han llevado erróneamente a la convicción de la autoridad, de que en este caso se habría probado un caso de concertación.

En efecto, la prueba de que las Actas 66 y 78 del IBCH, son parte de los indicios con los que se inició el procedimiento administrativo y no medios probatorios aportados posteriormente como luego pretendió hacer creer la autoridad se encuentra en la pág. 25 de la R.A. N° 100/2012. Apuntó que la nota a pie de pág. en el párrafo citado, hace alusión al Acta 66, probando que siempre fue un indicio desde la primera resolución y no un medio probatorio aportado posteriormente. De igual modo, en la citada resolución, se consideró que se habían generado indicios con base en lo expresado en el Acta de Directorio 78, desmintiéndose lo expresado en la R.A. N° 028 /2013 (pág. 68), confirmada por la resolución impugnada.

Añadió que lo que debe quedar meridianamente claro, es que en el proceso sancionador, la AEMP no ha podido presentar ninguna prueba directa de la comisión de las conductas tipificadas en el art. 10-I-a), b) y c) del D.S. N° 29519 y solo ha podido encontrar indicios y a partir de ellos, establecer presunciones sin embargo, el regulador, no ha evaluado diligentemente los indicios y los contra indicios que se han acreditado en el procedimiento administrativo, lo que en suma determina que ha realizado un deficiente análisis contra fáctico, lo cual ha llevado a la autoridad a una errada conclusión respecto a la responsabilidad de las empresas.

Consecuentemente, de acuerdo a lo indicado, para poder establecer si cada una de las tres infracciones imputadas se encuentra probada, utilizando el estándar probatorio internacional en materia de libre competencia, al cual ha recurrido la AEMP, es necesario utilizar la siguiente metodología:

Identificación de los indicios y presunciones utilizados por la AEMP para acreditar la comisión de la infracción imputada.

Análisis de la existencia de plus factores.

Análisis crítico de los indicios y presunciones utilizados a fin de comprobar si acreditan la existencia de: i) un concierto de voluntades entre los competidores, ii) que el arreglo de la colusión se llevó a la práctica, iii) que existen medios de monitoreo efectivo de las conductas de los integrantes del cartel y, iv) que existen mecanismos de sanción en caso de desvío de sus integrantes.

Análisis de la existencia de contra indicios y explicaciones alternativas (análisis contra-fáctico).

Asimismo, se verificarán los tres requisitos que el Tribunal Constitucional Español, considera para la admisión de la prueba de presunciones: a) que los hechos de los que se deducen los indicios estén suficiente y claramente probados, b) que las relaciones entre los indicios y las consecuencias sean lógicas, c) que en el supuesto de haber otras explicaciones acerca de los hechos que puedan ser punibles, se justifique convenientemente que esas explicaciones no son lógicas o bien su lógica es menor que la que mantiene el tribunal o el órgano.

Art. 10-I-a) del D.S. N° 29519.

a. Análisis de indicios y contra indicios. Señaló que la infracción imputada se encuentra tipificada de la siguiente manera:

Art. 10. (Conductas anticompetitivas absolutas)

I. Son conductas anticompetitivas absolutas los actos, contratos, convenios, arreglos o combinaciones entre agentes económicos competidores entre sí, cuyo propósito o efecto sea cualquiera de los siguientes:

a. Fijar, elevar, concertar, manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados o intercambiar información con el mismo objeto o efecto.

En relación a esa imputación, en las págs. 137 y 138 de la resolución sancionadora, confirmada por la Resolución N° 028/2013 y por la resolución impugnada, se indica lo siguiente: "Se ha determinado que las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE S.A., Cooperativa Boliviana de Cemento, Industrias y Servicios COBOCE LTDA., Fábrica Nacional de Cemento Sociedad Anónima FANCESA S.A., ITACAMBA CEMENTO S.A., dentro del mercado nacional de cemento han realizado el intercambio de información sensible, han incrementado el precio de cemento de manera coordinada en un periodo similar y por último, no presentan descuentos a sus precios, más al contrario, los precios de todas las empresas investigadas presentan un incremento gradual, todo esto dentro del periodo 2010-2011. De esta forma se demostró la actuación coordinada en el territorio nacional por parte de las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE S.A., Cooperativa Boliviana de Cemento, Industrias y Servicios COBOCE LTDA., Fábrica Nacional de Cemento Sociedad Anónima FANCESA S.A., ITACAMBA CEMENTO S.A., que habría tenido como efecto el incremento y la fijación simultánea del precio del cemento. Por lo que esta conducta se adecua a lo establecido en el inc. a) el art. 10 del parág. I del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008".

De la lectura de los párrafos citados, se aprecia que la AEMP ha trabajado en esta impugnación con base en los siguientes cuatro indicios:

Primer indicio: Intercambio de información sensible.

Segundo indicio: Incremento coordinado del precio del cemento.

Tercer indicio: Inexistencia de decrementos en el precio del cemento.

Cuarto indicio: Eliminación o disminución de descuentos en el periodo 2010-2011.

b. Respecto al primer indicio. De la lectura de las dos resoluciones administrativas, se desprende que está básicamente referida a la información contenida en un párrafo del Acta N° 78 del IBCH de 21 de febrero de 2011, en el cual se señala: “El Ing. Capela indicó que la mayor parte del déficit se presenta en el Departamento de Santa Cruz, en ese sentido, ofreció el apoyo de ITACAMBA para realizar la importación de una parte del clínker necesario a través de la hidrovía. Asimismo, considerando las dificultades de transporte, señaló que ITACAMBA podría proveer cemento para Ready Mix y Concretex, a un precio mayor a fin de recuperar los altos costos de importación”.

A partir de una interpretación del párrafo citado, la AEMP ha construido toda una teoría en virtud a la cual ese pequeño párrafo sería la prueba concluyente que determina que las empresas habrían intercambiado información sensible en relación a precios.

Sobre el particular, señaló en primer lugar, que una lectura completa del Acta N° 78 de 21 de febrero de 2011, del IBCH, permite constatar que la frase que se atribuye al Ing. Capela, representante de ITACAMBA CEMENTOS, está contenida dentro del punto de la agenda denominado “Importación de Clínker”. Se aprecia asimismo, que al tratar ese punto, de la agenda intervinieron los representantes de varias empresas (SOBOCE, FANCESA e incluso un representante de COBOCE por vía telefónica), y todos manifiestan su preocupación por una situación de desabastecimiento del mercado de cemento, que fue de público conocimiento y que demuestra además, la preocupación de las propias autoridades de Bolivia, las cuales incluso declararon públicamente “se está trabajando con los empresarios y trabajadores de la construcción para que se pueda importar clínker y cemento” (declaración que se atribuye al Ministro de Obras Públicas, Walter Delgadillo de 16 de septiembre de 2010, aparecida en el portal jornadanet.com).

Prosiguió señalando que es tan claro que lo que se está tratando en la sesión reflejada en el Acta N° 78 del IBCH, no tiene nada de ilegal, que en la parte final de ese punto de la Agenda se señala “los directores acordaron presentar el tema al Ministerio de Obras Públicas, para lo cual instruyeron a la Gerencia coordinar una reunión con el Ministerio para la siguiente semana y realizar una reunión de Directorio previa a fin de profundizar en soluciones para este tema”.

Si fuera cierto, como sostuvo la AEMP que el propósito de la reunión reflejada en la citada acta, fue la de intercambiar información sensible para concertar precios de cemento ¿sería coherente que los Directores acordaran presentar el tema al Ministerio de Obras Públicas? Obviamente no. Lo cierto es que la lectura del contenido completo de este punto de la agenda de la sesión reflejada en el Acta 78, descarta cualquier intento colusorio y más bien, acredita la preocupación de las empresas por darle solución a un problema de desabastecimiento del mercado, que por esa época preocupaba incluso a las autoridades públicas.

Es más, si se analiza con detenimiento lo que afirma el Inc. Capela, se verá que no se refiere a ningún acuerdo de precios, sino que únicamente informa que el producto que podría obtener la Empresa que representa (ITACAMBA), debería ser vendido a mayor precio atendiendo a los mayores costos en que tendría que incurrir al importar clínker.

De otro lado, debe tomarse en cuenta también, que resulta contradictorio que por un lado, la AEMP acuse a las empresas de haberse coludido para restringir la producción y/o comercialización del cemento y al mismo tiempo, para acreditar una supuesta colusión para incrementar precios, recurra a la citada acta, en cuya reunión, los representantes de las empresas buscaron soluciones para el desabastecimiento del mercado. Si según la tesis de la AEMP, las empresas se coludieron para restringir la producción y/o comercialización del cemento ¿por qué estarían interesadas en la importación del clínker para cubrir la demanda insatisfecha? Esta contradicción refleja el deficiente manejo de los indicios y datos estadísticos por parte de la AEMP, criterio que erróneamente fue confirmado por la autoridad jerárquica.

Destacó además, que el ilícito tipificado en el inc. a) del art. 10-I del D.S. N° 29519 no sanciona cualquier intercambio de información, sino solo aquel que tenga como propósito o efecto “fijar, elevar, concertar, o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados”. En el presente caso, es evidente que el propósito del intercambio de información no es el indicado en la norma citada.

Otro elemento que debe tomarse en cuenta es que el Acta 78, se celebró el 21 de febrero de 2011, y dicha fecha no ha podido ser relacionada con ningún hecho inusual en el mercado del cemento. Recordó que uno de los plus factors establecidos por la jurisprudencia de los Estados Unidos de Norteamérica en esta materia, se refiere a la oportunidad para concertar (reuniones coincidentes con cambios radicales de precios, volúmenes de producción, entre otros). En este caso, esa coincidencia no se presenta en absoluto y la AEMP ha sido incapaz de relacionar esa reunión con algún cambio evidente en el mercado de cemento. Por el contrario, el contra indicio existente es que en la misma época en que se celebró esa reunión, existía la situación de desabastecimiento del mercado, la cual incluso continuó en meses posteriores, todo lo cual está perfectamente documentado en informaciones periodísticas.

En el presente caso, más allá de la poca precisión de esta imputación por parte de la AEMP se ha acreditado que el envío de información al IBCH tenía como propósito consolidar estadísticas que luego eran remitidas a instituciones públicas como el INE, teniendo por tanto dicha información, carácter público.

Consecuentemente, no habiéndose demostrado que haya existido intercambio de información que tenga como propósito o efecto “fijar, elevar, concertar o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados”, no es posible asimilar esa conducta a la tipificada en el art. 10-I-a) del D.S. N° 29519.

c. Respecto al segundo indicio. Sobre el supuesto incremento coordinado del precio del cemento que se habría producido en los meses de julio y agosto de 2011, señaló que en la imputación inicial (pág. 26 de la Resolución N° 100/2012) se hacía referencia a la colusión y estandarización de productos; sin embargo este segundo punto parece haber sido dejado de lado en la resolución sancionadora pues no se lo menciona en las págs. 137 y 138.

Añadió que en relación a la supuesta coordinación en los precios de venta, apreció que la AEMP se refiere en este punto al Acta N° 78 del IBCH, a un incremento de precios realizado en Cochabamba, La Paz, Santa Cruz y Tarija en julio y agosto de 2011, para el cemento IP-30, a un incremento de precios realizado en Cochabamba, La Paz, Santa Cruz y Tarija por SOBOCE en el mes de julio de 2011 para el cemento IP-40 y a la evolución del precio del cemento portland en Bolivia en el periodo 1999-2010.

Respecto al contenido del Acta N° 78 del IBCH, señaló que como ya refirió extensamente en los distintos recursos administrativos, no hay ninguna referencia directa ni indirecta a un acuerdo para incrementar o fijar precios y que además la fecha de esa acta (21 de febrero de 2011), no tiene relación con los eventos que menciona la AEMP que ocurrieron en julio y agosto de 2011.

En relación al incremento del precio del cemento IP-30 en los meses de julio y agosto de 2011, en los departamentos de Cochabamba, La Paz, Santa Cruz y Tarija, la AEMP consideró que otro indicio de intercambio de información con la finalidad de incrementar precios, viene dado por el incremento realizado en el cemento IP-30 por las empresas SOBOCE y COBOCE en el Departamento de Cochabamba en el mismo mes de julio de 2011, situación que no podría haberse presentado si es que existiese asimetría en la información entre las empresas (libre coordinación) y los precios de comercialización fuesen mantenidos en secreto (Resolución N° 100/2012, pág. 26).

En lo que respecta a dicha afirmación, precisó que la asimetría informativa es una característica de las transacciones económicas en la que una de las partes suele tener mayor o menos información que la otra y usualmente, se refiere a la posición en que se encuentra el proveedor frente al consumidor.

Cuando la AEMP recurre en este caso al concepto de asimetría informativa para presumir que no es posible que una Empresa tome conocimiento de manera rápida, del precio al que está vendiendo sus productos un competidor, incurre en un grave error, pues resulta evidente que no existe tal diferencia de información en este caso, menos aún secreto respecto a los precios de venta, pues en un mercado como el de cemento en Bolivia, en el cual solo intervienen cuatro jugadores, es claro que no resultará muy difícil para cualquier Empresa tomar conocimiento de un incremento de precios efectuado por su competidor y reaccionar en función a ello. Añadió que como se puede observar, la autoridad administrativa no respondió en absoluto a ese cuestionamiento en la R.A. N° 028 /20132.

En tal sentido, el solo hecho de que dos empresas (SOBOCE y COBOCE) hayan incrementado sus precios en un mismo mes, no puede permitir a la AEMP deducir que dicho incremento obedece a un acuerdo colusorio, posición que es aceptada de manera uniforme por la doctrina y jurisprudencia internacional (citó la Resolución 036-2004-INDECOPI/CLC y al autor Galán Corona).

Añadió que queda claro en consecuencia que la sola coincidencia en un incremento de precios en julio de 2011, no puede ser interpretada necesariamente como un acuerdo colusorio como pretende la AEMP, más aun cuando en este caso existen razones más que justificadas para explicar ese incremento. En efecto, SOBOCE ha demostrado ampliamente en sus escritos que el precio del cemento se encontraba embalsado durante un largo periodo en el que no existieron incrementos pese al aumento de los costos y salarios y al efecto inflacionario y es precisamente en ese contexto, que la Empresa líder en el mercado de cemento, en julio de 2011, toma la decisión unilateral de incrementar sus precios en distintos departamentos en los que comercializan sus productos, algunas en el mes de julio y otras en el mes de agosto, lo que no puede ser considerado como un indicio de acuerdo colusorio. Se trata más bien, de una simple respuesta natural de seguimiento al líder, en un mercado en el que solo operan cuatro jugadores y en el que, como lo reconoce la propia AEMP en la R.A. N° 100/2012 (ver pág. 5), existe muy poca lealtad a la marca dada la naturaleza homogénea del producto. Como se puede ver, la AEMP no respondió en absoluto a ese cuestionamiento en la R.A. N° 028 /20132.

Continuó indicando que el mercado de cemento tiene las características del modelo Stackelberg no colusivo; es decir, “una estructura de mercado de pocas empresas donde precios y volúmenes se establecen sin ningún tipo de cooperación y acuerdo explícito, y no constituyen actos ilegales porque los resultados emergen de una forma de funcionamiento del mercado donde, existe mutua dependencia e interacción estratégica de las empresas “. Añadió que en concreto, en el indicado modelo, la Empresa líder elige la producción o precio que maximiza sus beneficios. Las otras empresas aceptan esa decisión como un dato de la realidad, y ajustan sus respectivos precios o volúmenes a lo que hace el líder. Este es un modelo de oligopolio no cooperativo, cuyo equilibrio se da por la reacción de las empresas seguidoras, lo que quiere decir que no hay acción deliberada o acordada para establecer precios, estos son resultado de lo que la teoría de juegos, llama interacciones estratégicas no cooperativas.

Con relación al supuesto incremento coordinado de precios del cemento, la AEMP afirma que ese incremento de precios ocurrido en julio de 2011, obedeció a un acuerdo vigente entre las empresas, y para el regulador, este incremento forma parte de varios sucesos que conformarían el indicio de que las empresas habrían suscrito un acuerdo de colusión.

Como ya se ha mencionado tanto en los descargos presentados a la R.A. N° 100/2012, como en el recurso de revocatoria, SOBOCE realiza amplias explicaciones para demostrar a la AEMP que el incremento de precios fue resultado de un análisis técnico-económico realizado en forma independiente por la Sociedad y no el resultado de una aplicación de ningún tipo de acuerdos entre las empresas.

La decisión de SOBOCE fue completamente unilateral e independiente de las demás empresas de la industria y fue considerada en el marco de la política interna de precios que tiene la Empresa y sobre la base del análisis del comportamiento de los costos (precios), de los

principales insumos de producción y otros costos asociados, así como su impacto sobre los márgenes de contribución; es decir, que ese incremento obedeció fundamentalmente a acciones destinadas a cubrir el encarecimiento de los costos de producción originados por los ajustes en los precios realizados, sobre los principales insumos de producción por los proveedores de los mismos.

Reiteró que dada la independencia frente a otros agentes del mercado que tiene SOBOCE para fijar los precios de los productos que vende, no requiere concertar dichos precios con otras empresas nacionales o extranjeras. La fijación de precios en coordinación con otros agentes competidores, constituiría una contradicción con la cualidad de líder en determinadas plazas del mercado que tiene la Sociedad y que fue reconocida por la AEMP en la resolución sancionadora.

Esto se demuestra precisamente en el incremento de precios que sucedió en julio de 2011, cuando SOBOCE, como Empresa líder del mercado, decidió elevar sus precios de venta con base en estudios técnico-económicos ampliamente explicados; es decir, como lo reconoce la AEMP en sus distintas argumentaciones, SOBOCE es la Empresa que en primer lugar, toma la decisión de realizar incrementos de precios y es seguida por el resto de las empresas. El hecho de que las empresas sigan al líder no significa de forma automática que represente un hecho de colusión, más bien, refleja el seguimiento que realizan las empresas a las decisiones del líder del mercado.

De acuerdo con la publicación del periódico La Razón de 29 de julio de 2011, SOBOCE habría incrementado sus precios de venta y posteriormente lo hizo COBOCE. Por su parte, en la pág. 27, segundo párrafo de la Resolución N° 100/2012, la AEMP reconoce que "FANCESA adapta sus precios a los estipulados por el líder del mercado", como ya se mencionó anteriormente, la posición del líder de mercado no es ilícita y permite al poseedor mantener independencia de decisiones lo cual es totalmente contradictorio a la suposición de que, en la industria de cemento, existió un acuerdo para fijar precios.

El argumento técnico de la AEMP, establecido en la resolución sancionadora, para dar por probada la coordinación del precio de cemento, fue que "los incrementos simultáneos de precios realizados por SOBOCE y COBOCE, seguidos prácticamente de manera inmediata por incrementos de precios de FANCESA e ITACAMBA generan indicios de una concertación para fijar precios, puesto que los mismos no serían posibles, si es que hubiese asimetrías de información; es decir, que las empresas no contarán con la misma información". Es por demás obvio que, no es necesario un eficiente intercambio de información cuando la propia AEMP reconoce explícitamente en su Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 089/2012, que los precios son de carácter público, no son confidenciales y que son de fácil acceso no solo para la competencia, sino para cualquier persona. Bajo esa afirmación, FANCESA, COBOCE e ITACAMBA, al conocer el incremento realizado por SOBOCE, de manera unilateral y sin colusión alguna, fueron perfectamente capaces de incrementar su precio del cemento, por razones y motivaciones no conocidas ni concertadas por la sociedad.

Finalmente, es importante destacar los comentarios de las autoridades de gobierno, con relación al incremento de precios de cemento dispuesto por las empresas, prueba de ello es la publicación del periódico La Patria de 4 de agosto de 2011, en la que se señala que el gobierno admitió que la importación del clínker sube el precio de cemento y dio la razón a las empresas que subieron el precio del cemento de 50 a 53, 50 por bolsa de 50 k., porque el insumo se importa desde el Asia, encareciendo el producto final.

En ese ambiente de sucesos, donde se observa el incremento de precios del cemento, cabe preguntarse ¿un acuerdo entre empresas para incrementar los precios, sería informado y justificado por las propias autoridades de Gobierno? Por supuesto que la respuesta es no.

Por otro lado, en cuanto a la referencia que hace la AEMP al incremento del precio del cemento IP-40 en julio de 2011 (ver gráfico 5 en la pág. 28 de la R.A. N° 100/2012), llama poderosamente la atención que la AEMP pretenda deducir de ese hecho, algún acuerdo colusorio, toda vez que en los cuatro cuadros presentados, y que corresponden a los Departamentos de Cochabamba, La Paz, Santa Cruz y Tarija, solo se hace referencia a un incremento realizado por la Empresa SOBOCE y no se aprecia incrementos similares de ninguna otra empresa.

En la Resolución N° 028/2013, se señala que dicha data se refería solo a la Empresa SOBOCE, "sencillamente porque no hay otras empresas que comercialicen cemento IP-40 en dichos departamentos", lo cual no hace sino ratificar su posición, esto es que el indicio presentado resulta absolutamente insuficiente para probar una presunta concertación en el incremento de precios y que una explicación más razonable es, que se haya tratado de una decisión unilateral de la Empresa líder en el mercado (SOBOCE), seguida luego, por las demás empresas competidoras.

En efecto, si como sostuvo la AEMP y ratificó la autoridad jerárquica, no existían en esos cuatro departamentos otras empresas que comercialicen el cemento tipo IP-40 ¿con quién habría concertado SOBOCE dicho incremento de precios? Obviamente para concertar se requiere que haya competidores y si SOBOCE no tenía competidores para el mercado de cemento tipo IP-40 en esos cuatro departamentos, es sencillamente imposible que haya concertado un incremento de precios.

Consecuentemente, es evidente que en este caso se ha ratificado lo manifestado por el perito legal, esto es, que los indicios con los que ha construido la acusación la AEMP, son indicios muy débiles e inconsistentes y que existen explicaciones alternativas razonables para ellos, que descartan un escenario de práctica colusoria.

d. Respecto al tercer indicio. En relación a la evolución del precio del cemento Portland en Bolivia en el periodo 1999-2010, que fuera reflejada en el cuadro 6 que aparece en la pág. 29 de la Resolución N° 100/2012, el mismo resulta absolutamente insuficiente para acreditar cualquier clase de conducta colusoria, toda vez, que únicamente para acreditar hace referencia a una tendencia creciente del precio del producto en ese periodo, la cual puede tener muchas otras explicaciones distintas a las de un acuerdo colusorio.

En efecto, como consta en el expediente SOBOCE ha presentado información económica que acreditaría que esa misma tendencia creciente del precio del cemento se aprecia por lo menos en el periodo 2007-2012, en varios otros países de la región.

Asimismo, se ha acreditado, también en el expediente, la tendencia creciente en el mismo periodo del precio de varias de las materias primas que utilizan las fábricas de cemento, tales como la piedra caliza por ejemplo. Y también se han acreditado los incrementos salariales que por mandato legal se han efectuado en esos años.

Igualmente se acreditó, el crecimiento de la demanda total por año de cemento de manera constante en el periodo 2002-2012, lo cual por sí solo podría explicar la tendencia creciente del precio en el mismo periodo.

Dado que la presente demanda es de puro derecho, se remitió a la larga y precisa explicación que dio la Sociedad a la AEMP sobre este punto específico relacionada a la subida de precios. En tales recursos SOBOCE expuso y fundamentó todos los factores que constituían contra indicios contundentes que debieron permitir a las distintas autoridades descartar cualquier presunción de un acuerdo colusorio derivada de un indicio tan débil como es la simple constatación de una tendencia creciente del precio del cemento portland en Bolivia en el periodo 1999-2010.

e. Respecto al cuarto indicio. Finalmente, el último indicio con el que ha trabajado la AEMP en relación a esta imputación, es la de una supuesta eliminación o disminución de descuentos en el periodo 2010-2011. Sobre el particular, señaló que en principio, la sola eliminación o disminución de descuentos no es un indicio necesario de una concertación, más aun si no es posible siquiera establecer un momento en el tiempo en el cual se inicia dicha supuesta eliminación o disminución. Lo sería si y solo si fuera posible demostrar que dicha conducta tuvo como antecedente algún tipo de acuerdo, pero eso no está demostrado en este caso.

Por otro lado, señaló que aprecia mucha vaguedad en el indicio que sostuvo la AEMP y que ratificó la autoridad jerárquica, pues habla de "eliminación o disminución" de descuentos, lo cual haría pensar que algunas empresas eliminaron descuentos en ese periodos y otras solo los disminuyeron, con lo que parece poco probable que dichas conductas correspondan a una práctica concertada.

Dejó constancia que en el caso específico de SOBOCE, no se aprecia un cambio radical en su política de descuentos, de modo tal que justifique atribuirlo a un acuerdo colusorio.

Llama la atención además, que la AEMP en este punto, no haya podido explicar cuáles son los paralelismos que habría detectado en materia de descuentos, limitándose a esbozar el argumento sin mayor precisión en cuanto a porcentajes de descuentos antes y después del supuesto acuerdo, cuya fecha probable tampoco ha sido precisada por la autoridad.

Luego de leer las respuestas dadas por la AEMP a sus consultas sobre este tema siguen pendientes las siguientes interrogantes: ¿En qué parte de la acusación se ha señalado con precisión, cuándo comenzaron y concluyeron esas supuestas eliminaciones o disminuciones de descuentos? ¿En qué parte de la acusación se ha analizado cuáles empresas eliminaron descuentos y cuáles los disminuyeron? ¿En qué parte de la acusación se ha analizado cuáles son los paralelismos que la AEMP encontró en la supuesta eliminación o disminución de descuentos? ¿En qué parte de la acusación se analizó cuáles fueron los porcentajes de descuentos antes y después del supuesto acuerdo al alude la AEMP? ¿En qué parte de la acusación se analizó cuándo se habría llevado a cabo ese supuesto acuerdo para eliminar o disminuir descuentos y cuál es el indicio que acredita dicho supuesto acuerdo?

Como resulta evidente, la imprecisión y vaguedad de este indicio es tal, que no resiste el menor análisis y la respuesta de la AEMP en la Resolución N° 028/2013, confirmada en la resolución impugnada, no hace sino ratificar esa posición, puesto que remite a fórmulas genéricas supuestamente contenidas en el acápite "Respecto a la doctrina del paralelismo plus" (ver págs. 23 y 24 de la R.A. N° 028 /2013), en las cuales no se encuentra ninguna referencia concreta al tema de los descuentos, como no ha existido nunca a lo largo del procedimiento administrativo.

Añadió que en la Resolución N° 028/2013 (punto 1.5.27) la AEMP indica que no ha sancionado o formulado cargos en contra de SOBOCE (y sus empresas rivales) por la disminución de descuentos sino que esa disminución analizada conjuntamente con otros indicadores, demuestra la fijación de precios entre SOBOCE y sus rivales. Al respecto, si esa suposición de la AEMP fuera verdadera, y para que exista fijación de precios en un determinado mercado, los precios (incluido el descuento) deberían ser iguales, a fin de evitar que las "supuestas participaciones de mercado concertadas" sean alteradas por la preferencia de los consumidores de adquirir un bien a menor precio.

De la revisión de la información proporcionada por la AEMP en la Resolución N° 100/2012, se tiene que SOBOCE en ningún caso habría realizado descuentos a los consumidores finales, la Empresa ITACAMBA no realiza descuentos, la Empresa FANCESA tampoco detalla descuentos a consumidores finales. Solo con la presentación de esa información, la AEMP reconoce de forma implícita que no existe coordinación en la fijación de precios y descuentos, ya que ¿Cómo puede ser posible y estable una concertación en los precios, si es que uno de los competidores (en este caso SOBOCE) mantiene una política de descuentos para todos los consumidores?

Finalmente, señaló que resulta contradictorio que la AEMP acuse a las cuatro empresas de haberse coludido en precios y políticas de descuentos y al mismo tiempo las acuse de haberse repartido el mercado por áreas geográficas y por cuotas de mercado. Si esto segundo fuera cierto, las empresas coludidas no tendrían por qué pactar precios o descuentos, pues cada una de ellas podría actuar libremente en los mercados que se hubiera asignado fijando los precios y/o descuentos que estimen convenientes, sin preocuparse de perder participación en el mismo, porque supuestamente eso estaría concertado.

6. Art. 10-I-b) del D.S. N° 29519.

a. Análisis de indicios y contra indicios.

La infracción imputada se encuentra tipificada de la siguiente manera: Establecer la obligación de no producir, procesar, distribuir, comercializar o adquirir sino solamente una cantidad restringida o limitada de bienes o la prestación o transacción de un número, volumen, frecuencia restringidos o limitados de servicios.

En relación a esta imputación, en la pág. 138 de la resolución sancionadora, confirmada por la Resolución N° 028/2013 y la resolución impugnada, se indica que: "se ha evidenciado que las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE S.A., Cooperativa Boliviana de

Cemento S.A. COBOCE S.A., Fábrica Nacional de Cemento S.A. FANCESA, dentro del mercado nacional de cemento presentan cuotas de mercado estables, lo que representa la fijación de cuotas de mercado de forma coordinada entre estas empresas, todo esto dentro del período 2010-2011. De esta forma se demostró la actuación coordinada en el territorio nacional por parte de las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE S.A., Cooperativa Boliviana de Cemento S.A. COBOCE S.A., Fábrica Nacional de Cemento S.A. FANCESA, que ha tenido como efecto la fijación de cuotas de mercado y la consecuente limitación o restricción a la comercialización del cemento. Por lo que esta conducta se adecua a lo establecido en el inc. b) del art. 10 del parág. I del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008”.

Una primera lectura de esos párrafos de la resolución sancionadora, permite constatar que la AEMP considera probada la imputación contenida en el inc. b) a partir de un único indicio: la presencia de cuotas de mercado estables, a partir del cual, la autoridad presume que las empresas han coordinado la fijación de cuotas de mercado y es a partir de esta presunción que la misma autoridad concluye que existiría una limitación o restricción a la comercialización del cemento.

b. Respecto al único indicio. Mencionando y transcribiendo las págs. 125 y 126 de la resolución sancionadora, confirmada por la Resolución N° 028/2013 y la resolución impugnada, la demandante señaló que pasando al análisis crítico de ese indicio, se aprecia en primer lugar que la acusación inicial estaba basada en un presunta concertación entre cuatro empresas que concurren en el mercado del cemento. En la pág. 72 de la Resolución N° 100/2012, se señala que se advirtió que habrían indicios de que resultado del presunto acuerdo entre las empresas, estas contarían con una estabilidad de cuotas de mercado de la siguiente forma: SOBOCE S.A., en los Departamentos de La Paz, Oruro, Beni, Pando y Tarija, COBOCE Ltda., en el Departamento de Cochabamba, FANCESA en los departamentos de Chuquisaca y Potosí e ITACAMBA en los departamentos de Beni y Santa Cruz.

Como se puede apreciar, la imputación inicial de la AEMP estaba basada en un supuesto acuerdo que involucraba a cuatro empresas y que en el caso concreto de SOBOCE estaba referida a la estabilidad de cuotas de producción en cinco Departamentos (La Paz, Oruro, Beni, Pando y Tarija), posteriormente, la acusación se concentra en las empresas SOBOCE y COBOCE y solo respecto a los Departamentos de La Paz y Cochabamba, señalándose en relación a este último departamento, respecto a los coeficientes de variación que “la variación de la Empresa FANCESA resulta irrelevante toda vez que representada en promedio, apenas el 3% del mercado para el período (2007-2011).

Asimismo, en la misma resolución sancionatoria, en la pág. 138 se señala que “de acuerdo a un análisis realizado, la Empresa ITACAMBA CEMENTO S.A. no ha participado en la fijación de cuotas de mercado, realizada entre las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE, Cooperativa Boliviana de Cementos, Industrias y Servicios COBOCE LTDA., Fábrica Nacional de Cemento Sociedad Anónima FANCESA S.A. y, en consecuencia, su actuación no ha limitado o restringido la comercialización de cemento”.

Lo expuesto en los párrafos anteriores, permite concluir que la propia AMEP ha detectado la existencia de contra indicios, como son el coeficiente de variación de la Empresa FANCESA S.A., en el Departamento de Cochabamba o la falta de estabilidad en las cuotas de participación de la Empresa ITACAMBA CEMENTO S.A., sin embargo, lejos de tomar en cuentas dichos contra indicios para el análisis contra fáctico que establece la doctrina, simplemente decidió excluir de la imputación a esta última Empresa o no tomar en cuenta el coeficiente de variación de la Empresa FANCESA.

De otro lado, debe tomarse en cuenta también, que no resulta racional que las empresas hubieran concertado respecto a cuotas de participación de mercado y que en dicho acuerdo no haya participado una de las cuatro empresas, pues si eso hubiera sido así, las posibilidades reales de éxito del cartel serían bastante limitadas, pues la empresas que no habría participado en el presunto acuerdo, podría haberse beneficiado con los espacios que dejaban las empresas participantes en el acuerdo, y en consecuencia, el resultado final no habría sido el esperado por los participantes del cartel.

Más aún, tampoco resulta racional que la AEMP considere que la Empresa ITACAMBA CEMENTO SA. , si participó del acuerdo para la fijación de precios, pero no en el acuerdo para la estabilización de cuotas de participación de mercado, pues no existiría ninguna explicación razonable que justifique que las demás empresas supuestamente participantes en el acuerdo hayan permitido que una de ellas lo incumpla, aunque sea parcialmente.

Por el contrario, es más razonable pensar que los contra indicios existentes, esto es, la inexistencia de estabilidad de cuotas de participación de la Empresa ITACAMBA CEMENTO S.A., en el mercado nacional boliviano de cemento, el coeficiente de variación de la Empresa FANCESA en el Departamento de Cochabamba, la inexistencia de evidencias de una sanción a la Empresa FANCESA o a la Empresa ITACAMBA CEMENTO S.A., por incumplimiento de un presunto acuerdo de repartición de cuotas de mercado, hagan desechar la tesis de una supuesta concertación en tal sentido.

Si la Empresa ITACAMBA como dice la AEMP, no participó del acuerdo para la fijación de cuotas de mercado ¿Cómo podrían las otras tres empresas saber cuál sería su participación en los mercados de Santa Cruz y Beni, si no controlaban la producción y/o venta de ITACAMBA?.

De igual modo, si la Empresa ITACAMBA como dice la AEMP, no participó del acuerdo para la fijación de cuotas de mercado, cómo podrían las otras tres empresas estar seguras que dicha empresa, no iba a incrementar su participación en los mercados de Santa Cruz y Beni, si no controlaban la producción y/o venta de la Empresa ITACAMBA?

Asimismo, se preguntó si según la tesis de la AEMP, la Empresa ITACAMBA CEMENTO S.A., tampoco participó del acuerdo para asignar territorios geográficos a las empresas ¿Cómo podrían las otras tres empresas que supuestamente participaron, estar seguras de que la Empresa ITACAMBA, no iba a incursionar en territorios supuestamente asignados a alguna de las otras empresas y en tal medida, distorsionar el acuerdo?

Si según la tesis de la AEMP, ITACAMBA si participó del acuerdo de fijación de precios ¿cuál sería la razón para que dicha Empresa no participe también de los otros dos supuestos acuerdos del cartel? ¿No se sería evidentemente injusto para la empresa que se la obligue a

firmar un precio concertado y al mismo tiempo, no se le otorgue el privilegio de asignarle una cuota de participación en el mercado y determinados espacios geográficos como supuestamente estaban recibiendo los otros integrantes del cartel?

Ninguna de esas interrogantes ha podido ser respondida por la AEMP en la Resolución N° 28/2013 confirmada por la resolución impugnada, sencillamente porque su tesis es absolutamente inconsistente.

Añadió que la AEMP sostuvo que “se ha evidenciado que las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE, Cooperativa Boliviana de Cementos, Industrias y Servicios COBOCE LTDA., Fábrica Nacional de Cemento Sociedad Anónima FANCESA S.A., dentro del mercado nacional de cemento presentan cuotas de mercado estables, lo que representa la fijación de cuotas de mercado de forma coordinada entre estas empresas, todo esto en el periodo 2010-2011”.

Lo indicado por la AEMP, en caso de ser cierto, configuraría la infracción tipificada en el art. 10-I-c) del D.S. N° 29519, que precisamente dice. “dividir, distribuir asignar o imponer porciones o segmentos de un mercado actual o potencial de bienes y servicios, mediante clientela, proveedores, tiempos o espacios determinados o determinables”.

La inferencia que hace la AEMP cuando afirma “se demostró la actuación coordinada en el territorio nacional por parte de las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE, Cooperativa Boliviana de Cementos, Industrias y Servicios COBOCE LTDA., Fábrica Nacional de Cemento Sociedad Anónima FANCESA S.A. que ha tenido como efecto la fijación de cuotas de mercado y la consecuente limitación o restricción a la comercialización del cemento. Por lo que esta conducta se adecua a lo establecido en el inc. b) del art. 10 del parág. I del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008”, es absolutamente injustificada y carente de sustento probatorio, pues en ninguna parte del análisis se ha siquiera intentado demostrar una supuesta limitación o restricción a la comercialización del cemento.

Por el contrario, lo que demuestra la información revisada es que lejos de apreciarse una limitación o restricción en la comercialización de cemento, lo que se aprecia en el caso de SOBOCE es un incremento constante a través de los años de su producción y por ende, del producto comercializado en el periodo en que según la AEMP, se habría concertado para la limitación o restricción a la comercialización de cemento.

En efecto, la información económica que consta en el expediente, demuestra que las ventas de cemento anuales de la Empresa SOBOCE se incrementaron de manera consistente anualmente en el periodo 2003 a 2011, dato que rebate con claridad la tesis de la AEMP de una supuesta concertación para la limitación o restricción a la comercialización de cemento.

Los datos que demuestran la importación de clínker por SOBOCE para poder atender la creciente demanda del producto en el mismo periodo, así como las importantes inversiones realizadas para ampliar su capacidad de producción, tampoco son consistentes con la imputación de la AEMP.

Es más, la información relativa a las tasas de crecimiento de las ventas anuales por Empresa en el mismo periodo (2003-2011), tampoco es consistente con un supuesto acuerdo para fijar cuotas de participación de mercado, pues si ello fuera así, las tasas de crecimiento anuales de las empresas deberían ser similares y no lo son.

Asimismo, el análisis de la participación de mercado anual por Empresa en el periodo 2003-2011, tampoco es consistente con la tesis de la imputación de la AEMP, toda vez que el año 2003, la Empresa SOBOCE tenía un participación del 4.47%, pero el 2005, cuando según la tesis de la AEMP ya se había efectuado el acuerdo colutorio, dicha participación disminuyó a 42.57% para finalmente incrementarse el 2011 hasta un 51.07%, cifra superior a la que SOBOCE tenía en la fecha inicial del supuesto acuerdo.

Por otro lado, no se aprecia en la Resolución N° 100/2012 ni en la resolución sancionadora, ninguna información consistente que demuestre que la producción y/o comercialización de cemento fue limitada y/o restringida por SOBOCE en ese periodo, reiterando que es esta y no otra, la infracción tipificada en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519. Adicionalmente, la AEMP, pese a haber revisado las actas de reuniones del IBCH, no ha podido demostrar la existencia de ningún acuerdo relativo a cuotas de producción o instrucciones, recomendaciones u otro tipo de indicaciones en relación a limitaciones o restricciones de la producción y/o comercialización del producto, menos aún relativos a mecanismos de control o monitoreo o sanciones en caso de desviaciones de los participantes del presunto acuerdo, siendo este un aspecto fundamental en la tesis de la imputación, la misma que parece estar basada única y exclusivamente en datos estadísticos que han sido malinterpretados y no confrontados con una serie de otros contra indicios que destruyen la tesis de la concertación en este aspecto.

Al analizar las cuotas de participación e mercado de los distintos actores, que es la metodología que utilizó la AEMP, no es posible demostrar la comisión de la infracción tipificada en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519, esto es “establecer la obligación de no producir, procesar, distribuir, comercializar o adquirir sino solamente una cantidad restringida o limitada de bienes o la prestación o transacción de un número, volumen, frecuencia restringidos o limitados de servicios”.

Es más, no solo es necesario acreditar una disminución o restricción en la producción o comercialización de un determinado producto, sino que adicionalmente, debe demostrarse que dicha disminución o restricción, si la hubiere, obedece a un acuerdo entre competidores, pues si solo se prueba lo primero y no lo segundo, no se estaría ante el supuesto del hecho previsto en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519.

Así por ejemplo, si se prueba una reducción en la producción y/o comercialización de un determinado producto y esta obedece a problemas de abastecimiento de materia prima o a problemas sindicales o societarios o cualquier otra causa diferente de un acuerdo colutorio, no se estaría en el supuesto del hecho en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519.

Se remitió a la vasta explicación que brindó tanto en el recurso de revocatoria como el jerárquico y consideró que en este caso, no existió un adecuado sustento probatorio que sostuviera la imputación de la AEMP contra SOBOCE respecto a la supuesta comisión de la conducta tipificada en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519.

7. Art. 10-I-c) del D.S. N° 29519.

a. Análisis de indicios y contra indicios.

En relación a esta imputación, en la pág. 138 de la resolución sancionadora, confirmada por la Resolución N° 028/2013 y por la resolución impugnada, se identificó que las empresas SOBOCE, COBOCE y FANCESA, dentro del mercado nacional de cemento, se han quedado con el control el departamento en el que se encuentra su planta de producción y asimismo, se han repartido espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción.

Conforme se desprende del párrafo citado de la resolución sancionadora, esta acusación está sustentada en dos indicios que serían; que cada una de las empresas supuestamente participante del acuerdo, se habría quedado con el control del departamento en el que se encuentra su planta de producción. Y, que las empresas participantes del acuerdo, se habrían repartido espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción.

b. Respecto al primer indicio. Se aprecia que SOBOCE no tiene una sola planta de producción sino cuatro: Planta Viacha, Planta Warnes, Planta El Puente y Planta EMISA, de acuerdo al indicio con el que dice haber trabajado la AEMP, la Empresa SOBOCE tendría que tener el control de los departamentos donde se encuentra cada una de sus cuatro plantas de producción; sin embargo, el análisis de la información de la AEMP, desmiente esa afirmación.

Por ejemplo en el Departamento de Santa Cruz, donde tiene la planta Warnes, su participación es de solo el 27% el mercado al año 2011, la Empresa ITACAMBA cuenta con una planta en ese departamento y una participación del 17% del mercado. Por su parte, FANCESA, cuya planta de producción está en Sucre, Chuquisaca tiene una participación del 56% el mercado de Santa Cruz.

Por otro lado, el aparente indicio detectado, consistente en que cada una de las empresas supuestamente participantes del acuerdo se habría quedado con el control del Departamento en el que se encuentra su planta de producción puede tener una explicación, mucho más simple y racional que la de un acuerdo colusorio y la respuesta se encuentra en la propia Resolución N° 100/2012, específicamente en sus págs. 7 y 8 (que transcribió), añadiendo que se puede apreciar que es la propia AEMP la que reconoce que es un hecho natural en el mercado del cemento a nivel mundial, debido a la importancia del costo del transporte que la mayor parte de la producción de una planta sea venia en un radio cercano a la ubicación física de la planta.

Si esto es así, ciertamente no se entiende cómo es que la AEMP pretende sostener que constituiría un indicio de una práctica colusoria horizontal, que cada una de las empresas supuestamente participante del acuerdo se habría quedado con el control del departamento en el que se encuentra su planta de producción, cuando esto constituye una situación natural en el mercado del cemento, no como resultado de un acuerdo colusorio sino como consecuencia de los costos de transporte del producto.

En tal sentido, el primer indicio que dice haber detectado la AEMP para acreditar esta infracción, es absolutamente inconsistente, porque la explicación racional del mismo es totalmente distinta a la de un acuerdo colusorio y más bien, obedece a una reacción natural del mercado de cemento. Destacó que la respuesta dada por la AEMP a la defensa presentada por SOBOCE y que precisamente, estuvo basada en las consideraciones antes referidas, es bastante pobre y absolutamente errada, porque en primer término, la AEMP pretende negar lo que ella misma había señalado, esto es que las plantas generalmente, venden su producción en un radio de entre 160 a 240 kilómetros.

Consecuentemente, cuando la AEMP establece la distancia promedio recorrida por los productos de SOBOCE desde sus distintas plantas de producción en 390 km, cifra con la cual pretende desmentir su propio enunciado, incurre en un error muy grave y evidente, pues al no haber tomado en cuenta el volumen de producción conjuntamente con la distancia recorrida, podría suceder que un solo pedido, por una cantidad muy pequeña de producto, pero enviado a una gran distancia de la planta de producción distorsione absolutamente la cifra promedio de distancia.

Por ejemplo, si la planta de producción de Warnes, que según la información abastece a los Departamentos de Santa Cruz y Trinidad, envía el 99% de su producción a Santa Cruz (ubicada a 30 Kms., de distancia) y el 1% a Trinidad (ubicada a 515 kms., de distancia), según la AEMP, el promedio de la distancia recorrida por los productos de la planta Warnes sería de 272,50 kms., dato absolutamente errado, pues no se ha ponderado el volumen de la producción enviada a cada destino. Si se hubiera considerado, la distancia promedio ponderada sería de solo 34,85 kilómetros.

Lo indicado en los párrafos anteriores es una clara demostración de cómo un indicio puede ser mal analizado por la autoridad y a partir de ello, llegar a una conclusión absolutamente errada.

La propia AEMP reconoce que es un hecho natural en el mercado de cemento, a nivel mundial, que debido a la importancia de costo del transporte, la mayor parte de la producción de una planta sea vendida en un radio cercano a la ubicación física de la planta.

Se remitió a la explicación precisa y extensa que sobre este tema, dio SOBOCE a la AEMP y luego, a la autoridad jerárquica en los distintos recursos que forman parte del procedimiento administrativo.

c. Respecto al segundo indicio. Analizando el segundo indicio al que alude la AEMP; es decir, que se hubieran repartido espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción, es inconsistente porque según el indicio al que alude el regulador, solo se aplicaría a espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción.

Lo que se apreció respecto a esta imputación fue que la AEMP se basó en simples cuadros estadísticos respecto a participaciones de mercado de cada una de las empresas en los diferentes departamentos pero, ningún indicio concreto y concluyente respecto a un posible acuerdo colusorio en la repartición de mercados en función de espacios geográficos.

Ejemplos de la interpretación arbitraria de la realidad que hace la AEMP, se dan por ejemplo, en cuanto a la imputación que se hace a SOBOCE por no comercializar sus productos en Sucre, la cual resulta absolutamente inconsistente para el propósito de acreditar una posible práctica colusoria de repartición de mercados en función de espacios geográficos, pues la propia información que aparece en la Resolución N°

100/2012, demuestra que SOBOCE no participa en dicho mercado desde el año 1999, con lo cual es imposible que pudiera haber llegado a un algún acuerdo colusorio con posterioridad al 16 de abril de 2008.

Añadió que el hecho de que una empresa decida no participar en un determinado mercado, en la medida que no se pruebe que la decisión obedece a un acuerdo con sus competidores, no puede ser cuestionada por la autoridad ni catalogada como un acto restrictivo de la libre competencia, más aun si dicha empresa, como es el caso de SOBOCE, está en capacidad de acreditar que utiliza el 100% de su capacidad productiva disponible en este momento, atendiendo a la dificultad que presenta en la planta Viacha debido a insuficiente provisión de gas natural e incluso, que ha efectuado importaciones de clínker para poder atender a una mayor porción del mercado.

Siendo esto así, no se puede reprochar a una empresa, que tome una decisión empresarial de cubrir, con total de su producción, a los mercados que le resulten más rentables, aunque ello pudiera implicar no atender otros mercados menos rentables como podría ser, en este caso, el de Sucre. Nada de esto puede ser apreciado aisladamente como un indicio de una práctica colusoria horizontal como pretende la AEMP.

Por lo demás, SOBOCE aportó suficientes elementos probatorios que sirven como contra indicios en este caso, respecto por ejemplo, a la imputación de no abastecer el mercado de Sucre. En efecto, SOBOCE ha señalado como razón que justifica la no presencia en Sucre, el elevado flete que se tendría que pagar que incluso debería incluir el flete de retorno porque a diferencia de la ruta La Paz Santa Cruz, no habría carga de retorno entre Sucre y La Paz. A ello se agrega el precio al que comercializa la competencia el cemento en Sucre (Bs. 46 por bolsa, en comparación a Bs 53.50, que es el precio al que se comercializa el cemento en La Paz), lo cual constituye una razonable explicación para que SOBOCE decida destinar su producción hacia otros mercados que le resultan más rentables que Sucre, descartándose cualquier explicación derivada de un hipotético y no probado, acuerdo colusorio.

Adicionalmente señaló que, la AEMP, pese a haber revisado las actas de reuniones del IBCH, no ha podido demostrar la existencia de ningún acuerdo relativo a la repartición de mercados en función a espacios geográficos o instrucciones, recomendaciones u otro tipo de indicaciones en relación a este tema, menos aún relativos a mecanismos de controles o monitoreo o sanciones en caso de desviaciones de los participantes del presunto acuerdo, siendo este un aspecto fundamental en la tesis de la imputación, la misma que parece estar basada única y exclusivamente en datos estadísticos que han sido malinterpretados y no confrontados con una serie de otros contra indicios que destruyen la tesis de la concertación en este aspecto.

Remitiéndose íntegramente a los argumentos de hecho y de derecho expuestos por SOBOCE en sus recursos de revocatoria y jerárquico, consideró que no existe un adecuado sustento probatorio que sostenga la imputación de la AEMP, respecto a una supuesta comisión de la conducta tipificada por el art. 10-I-c) del D.S. N° 29519, por lo que debe ser declarada improbadada.

8. Ilegal fijación de la multa impuesta a SOBOCE.

Como señaló desde la emisión de la resolución sancionatoria y durante la interposición de los recursos administrativos. Sin perjuicio de lo indicado anteriormente, lo cual a su juicio, debió determinar que se consideren improbadas las tres imputaciones efectuadas por la AEMP a la Empresa SOBOCE, expone la manera ilegal en la que la Autoridad determinó la sanción en contra de la Empresa en la resolución sancionadora, confirmada en la instancia de revocatoria y finalmente, por la jerárquica. En efecto, la AEMP, luego de considerar probadas las tres imputaciones efectuadas en contra de la empresa, aplicó una multa calculada en función de los ingresos brutos anuales del año 2011, y su porcentaje de participación en el mercado.

Con base en estos datos, la AEMP ha determinado el monto máximo de la multa aplicable a cada una de las cuatro infracciones contempladas en el art. 10 del D.S. N° 29519 y multiplicó dicha cifra por las tres infracciones probadas en su contra. Al seguir ese procedimiento, la AEMP incurrió en las siguientes irregularidades:

1. Se ha sancionado a SOBOCE por la comisión de tres infracciones, cuando como se ha demostrado, el supuesto hecho que fue subsumido en la infracción tipificada en el inc. b) del art. 10-I del D.S. N° 29519, en realidad corresponde al inc. c), por lo que en realidad se trata de dos infracciones y no tres.

2. Se ha calculado la multa en función el tope máximo previsto en la R.M. N° 190, sin analizar los criterios de gravedad, previstos en el art. 35, ni las agravantes ni atenuantes reguladas en los arts. 36 y 37 de dicha norma.

3. Se ha inaplicado el art. 6-3) de la R.M. N° 190, norma que regula el caso de concurso de infracciones y establece que cuando concurren varios actos, hechos u omisiones que constituyen dos infracciones relacionadas entre sí, se deberá aplicar la sanción que corresponda a la infracción más grave. Si esta fuera sancionada con multa, se incrementará hasta un 50% de dicha sanción. En este caso, es evidente que se trata de varios actos que supuestamente constituirían dos infracciones (art. 10-I-a) y c) del D.S. N° 29519), por lo que, de haberse probado dichas infracciones, la multa máxima que podría aplicar la AEMP, es la que corresponde a una sola infracción más el 50%, siendo por ello, ilegal que la AEMP haya aplicado la multa correspondiente a tres infracciones.

4. Respecto a la tercera irregularidad, esto es la inaplicación del art. 6-3) de la R.M. N° 190, la Autoridad sostuvo que en la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución jerárquica que dicha norma no sería aplicable a este caso porque a su juicio, se trataría de infracciones que no están relacionadas entre sí porque consideró que solo podrían existir infracciones relacionadas entre sí, cuando se trata de dos o más conductas tipificadas en un mismo inc. del art. 10-I del D.S. N° 29519 y consecuentemente, no podrían existir infracciones relacionadas que estén tipificadas en más de un inciso. Como ha señalado, la teoría creada por la AEMP, no cuenta con ningún respaldo en el texto legal.

5. Es un principio universalmente aceptado en derecho, que no es posible hacer distinciones donde la ley no las hace, más aún cuando dicha interpretación, se hace en perjuicio del administrado.

6. En este caso la AEMP y, posteriormente la autoridad jerárquica, interpretaron alegremente, que la relación entre las infracciones debe darse necesariamente respecto a conductas tipificadas en un mismo inciso, interpretación que no surge directamente del texto de la ley, pues por el contrario, al señalar el texto legal que “son las infracciones relacionadas entre sí”, es claro que se está refiriendo a cada una de las infracciones contempladas en los incs. a), b), c) y d) del art. 10, parág. I, así como a cada una de las once infracciones contempladas en el art. 11, parágrafo primero del D.S. N° 29519, en el entendido que cada una de ellas, constituye una infracción en particular.

7. Consideró que no existe ninguna razón legal o práctica que justifique una interpretación como la que hizo la AEMP para no aplicar el art. 6-3) de la R.M. N° 190, porque todo el análisis de las infracciones tipificadas en los incs. b) y c) del art. 10-I del D.S. N° 29519, contenido en las resoluciones sancionadora, de revocatoria y jerárquica, demuestra que la AEMP fue incapaz de referirse a la imputación contenida en el inc. b) sin relacionarla directa e indisolublemente con la imputación contenida en el inc. c), al punto que en el num. 8-2 de la Resolución N° 100/2012, se refiere de manera conjunta a estas dos imputaciones bajo el título “Adjudicación de mercado (cuotas de venta y distribución geográfica); consecuentemente, es evidente que en la hipótesis con la que la AEMP sustenta esta acusación, no es posible negar la estrecha vinculación de las infracciones atribuidas a las empresas denunciadas.

8. La multa excesiva impuesta a SOBOCE, no concuerda con lo dispuesto por la normativa y carece de respaldo legal, por lo que se viola el principio de sometiendo a la ley, que dispone que la administración pública debe regir sus actos con pleno sometimiento a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso, lo que torna nula de pleno derecho a la resolución sancionadora.

9. En conclusión, la AEMP ha cometido irregularidades en el procedimiento de determinación de la multa aplicable a SOBOCE por haber imputado tres infracciones cuando en realidad se trata de dos, por no haber evaluado los criterios legales de graduación de la multa y finalmente, por haber inaplicado el art. 6-3) de la R.M. N° 190, norma que regula el caso de concurso de infracción.

9. Derechos y garantías constitucionales infringidas.

En este punto, la Empresa demandante acusó la vulneración de:

a. Presunción de inocencia, porque la AEMP dictó la resolución sancionadora luego de un proceso en el que utilizó prueba ilícita y prueba que no era idónea conforme a las normas administrativas que rigen su actividad (ni siquiera probó, conforme a los estándares probatorios de libre competencia y mediante elementos fácticos, los indicios utilizados como sustento de la acusación y posterior sanción). Pero además, desde el comienzo del proceso sancionador, la AEMP presumió la mala fe de SOBOCE y presumió su culpabilidad sin admitir prueba en contrario. La AEMP, violó así dicha garantía constitucional fundamental.

b. Irretroactividad de la ley y prescripción. La AEMP indicó en su momento, que la determinación de los cargos contenidos en la Resolución N° 100/2012, solo abarcaba a las gestiones 2010-2011, pero advirtió que esa no era una limitación para realizar el análisis histórico del mercado, más aun de advertirse una conducta anticompetitiva continua.

Añadió que la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada, señala que con el fin de hallar la verdad material de los hechos era preciso recurrir a los evidenciado en el Acta de Reunión de Directorio de la Empresa SOBOCE de 21 de noviembre de 2000.

Apuntó que no es legalmente aceptable fundamentar el inicio de un procedimiento sancionador por presuntas conductas desarrolladas en dos gestiones específicas (2010-2011), basándose en la existencia de supuestas conductas realizadas en gestiones anteriores, no sujetas a normas que la AEMP busca aplicar, aun cuando se alegue que dichas conductas serían continuas.

La AEMP añadió un nuevo elemento de prueba recién en la etapa avanzada del procedimiento, lo que es completamente extemporáneo e ilegal, como es el acta del 2000, la cual debió ser parte de la resolución de cargos que fueron imputados, permitiendo así a SOBOCE, ejercer su derecho a la defensa y demostrar que dicha acta no contenía acuerdo alguno y que su uso era ilícito por tratarse de un papel privado protegido por la inviolabilidad reconocida por el art. 25 de la C.P.E.

Agregó que hay que tener en cuenta la prescripción a la que la propia AEMP se refiere en la Resolución N° 100/2012, y que precisamente define el tema de la continuidad prevista en el art. 7 del Reglamento aprobado por la R.M. N° 190 de 25 de mayo de 2009, cuando prevé la prescripción de la facultad para imponer sanciones en el término de dos años computables a partir de los hechos, actos u omisiones constitutivos de la infracción, de conformidad con lo dispuesto por el art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA). En el caso de los hechos, actos u omisiones recurrentes o sucesivas, el plazo señalado se computará a partir de la fecha de la realización del último hecho, acto u omisión.

En una declaración completamente arbitraria y manifiestamente contradictoria con lo establecido en la indicada R.M. N° 190, la AEMP advierte que con relación a la temporalidad tomada para el análisis del caso, comienza a partir del momento en que la práctica competitiva inició, debido a que se trataría de una práctica continua en el tiempo, extrayendo ese cómputo de la temporalidad de su propia creación y no de las normas aplicables y vigentes, lo que provocó que su análisis sobre este caso fuera sesgado. Concluyó señalando que incluso si hubieran existido leyes que prohibieran ciertas conductas y las reputara como anticompetitivas, que claramente no es el caso, todas aquellas presuntas infracciones cometidas hace dos años, estarían prescritas conforme a ley y cualquier remisión a ellas, como a actas de Directorio anteriores a los dos últimos años, era completamente ilegal.

c. Privacidad, propia imagen y reputación. El art. 25-II de la C.P.E., prevé que son inviolables los papeles privados; sin embargo la AEMP, transgrediendo el derecho constitucional a la inviolabilidad de los papeles privados, utilizó el Acta de Directorio del IBCH 78 e hizo públicos algunos de sus términos y modificó su sentido para inferir que dicha acta, constituye un instrumento que refleja un pacto colusorio para, entre otros, manipular los precios del cemento.

Señaló que SOBOCE no renunció en ningún momento a la privacidad de esa acta, ni de las otras de Directorio del IBCH en el que participa en calidad de asociada, utilizando como única prueba un documento privado y cuya privacidad, constituye un derecho de SOBOCE y del propio IBCH.

d. Debido proceso. La AEMP, advierte en la resolución sancionadora que dado que SOBOCE es parte de una investigación en el marco de la defensa a la competencia en la cual, los indicios y presunciones constituyen prueba fundamental a efecto de verificar o desestimar la comisión de prácticas anticompetitivas; sin embargo, incluso conforme al estándar probatorio que aplica la AEMP, sobre la base de la experiencia internacional, SOBOCE ha rebatido uno a uno, los indicios utilizados para formular sus acusaciones y aplicar la sanción; en consecuencia, la autoridad debió fundamentar la imposición de la sanción en una investigación idónea, conformada por el análisis de pruebas también idóneas, legalmente reconocidas por la legislación boliviana que tiene exigencias probatorias mayores que la AEMP olvidó aplicar y que están expresamente mencionadas como aplicables a este tipo de procedimientos en el art. 44 de la R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, norma que señala que se aplica tanto el D.S. N° 27175 como el D.S. N° 27113.

Apuntó que la AEMP, debió además, hacerle conocer sus argumentos legales, no doctrinales para acusarla y luego sancionarla, para permitirle entre otros derechos, asumir defensa como lo exige la C.P.E.

Indicó que el art. 32-a) del D.S. N° 27113, prevé como requisito esencial previo a la emisión del acto administrativo, el dictamen del servicio permanente de asesoramiento jurídico cuando exista riesgo de violación de derechos subjetivos, que en el caso no se cumplió porque la resolución sancionadora, en tanto sería dictaría sin haber realizado un procedimiento idóneo, se convierte en un acto administrativo anulable, conforme lo dicta el art. 36-l de la LPA. Tampoco la resolución impugnada contiene dicho requisito, pese a haber sido reclamado tanto en el recurso de revocatoria como en el jerárquico.

Otro de los aspectos que denota una evidente vulneración a la garantía del debido proceso y a la defensa, es la alteración que ha hecho la AEMP en las distintas etapas del procedimiento sancionador, de los argumentos de la acusación sobre presuntas conductas tipificadas en el art. 10-l-b) el D.S. N° 29519.

La AEMP incorpora recién en la Resolución N° 028/2013, de forma completamente ilegal, una acusación que no hizo oportunamente y, respecto de la cual, no pudo defenderse.

Otra violación al debido proceso, por incumplimiento de las normas jurídicas vigentes, se encuentra en la pág. 68 de la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada cuando la AEMP rechaza la validez legal del informe pericial del Sr. Pinkas Flint, por no cumplir con el requisito de legalización por el cónsul de Bolivia en Perú, descartando en consecuencia, su validez probatoria. En la misma pág. 68, hace una referencia equivocada al art. 1294 del Cód. Civ., que únicamente se refiere a los documentos públicos y no a otros documentos emitidos en el extranjero. Es de extrañar además, que la AEMP aluda al art. 417 del Cód. Com. Tampoco aplicó la previsión del art. 1.288 del Cód. Civ., ni el principio de informalismo y además, vulneró el art. 88-II del D.S. N° 27113.

e. Jerarquía normativa y reserva de ley. Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible, siendo una de las mayores aberraciones de la R.A. N° 028 /2013, confirmada por la resolución impugnada, la que fue consignada en la pág. 110, en la que la AEMP se remite a la doctrina extranjera para expresar que la garantía formal de exigencia de reserva de ley en materia sancionadora tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo. La AEMP hizo gala en todo el procedimiento sancionador, de autonomía frente a las normas jurídicas, procesales y constitucionales, optando por llevar a cabo un procedimiento arbitrario y bajo sus propios términos, violando derechos y garantías reconocidos por la C.P.E.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se declare la nulidad de la Resolución Jerárquica MDPyEP 030/13 de 20 de septiembre de 2013, y consecuentemente, la nulidad de las Resoluciones Administrativas RA/AEMP7DTDCDN/100/2012, y RA/AEMP/DEDCDN/115/2012 y RA/AEMP/DJ/028/2013.

II. De la contestación a la demanda. El Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 4 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 1.130 a 1.162 vta., y efectuando relación de los antecedentes del proceso administrativo sancionatorio y de los recursos tramitados a instancias de SOBOCE S.A. así como del marco normativo que regula las actuaciones de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP), hizo constar también, los antecedentes sobre la acción de inconstitucionalidad concreta contra el D.S. N° 29519 presentada por SOBOCE. Luego de dicho preámbulo, señaló:

a. En relación a la tipificación de las infracciones acusadas.

SOBOCE, al referirse al análisis técnico realizado por la AEMP en su demanda, presenta una serie de argumentaciones según las cuales, los cargos formulados y sancionados por los incs. b) y c) del art. 10 del D.S. N° 29519, deberían haber sido considerados únicamente en el inc. c), situación que en última instancia hubiera representado una disminución de la multa, toda vez que no se hubieran considerado tres infracciones para la modulación de la sanción sino tan solo dos, afirmación que representa un reconocimiento expreso de que la conducta del agente demuestra la comisión de la infracción de la normativa sobre defensa de la competencia

Añadió que la fundamentación de la empresa, a lo largo del proceso de investigación y en los diferentes recursos presentados, fue modificándose paulatinamente, por ello, señaló que se referirá en forma ordenada y secuencial a los pronunciamientos emitidos por la AEMP.

Sobre la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/100/2012, se estableció que las empresas del sector remiten información al IBCH constantemente, dentro la cual se encuentran los volúmenes de venta anuales, los cuales son publicados irrestrictamente, además esta información, puede convertirse con facilidad a cuotas de mercado por departamentos, por lo que con esa información se podrían realizar

ajustes dentro de las ventas y, para corroborar esa afirmación, la AEMP desarrolló una serie de análisis técnicos en la indicada resolución, como por ejemplo el análisis de dispersión y coeficientes de variación, que permitieron establecer suficientes argumentos para establecer que las empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA realizaron una actuación coordinada para determinar el volumen de distribución y comercialización del cemento en el territorio nacional. En contraposición, SOBOCE en sus descargos, hizo referencia a temas que no guardan relación alguna con el cargo formulado en el art. 10-b) del D.S. N° 29519, por lo que en la Resolución Sancionatoria N° 115/2012, se reiteró y aclaró los cargos formulados por el inc. b), especificando cómo los distintos resultados estadísticos que permitieron demostrar la asignación coordinada de mercados por volúmenes fijos de ventas entre las empresas miembros de un cartel (distribución restringida o limitada de bienes).

En la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/115/2012, la AEMP, demostró que la conducta anticompetitiva enmarcada en el art.10-b) del D.S. N° 29519, era la adjudicación de cuotas de mercado por volúmenes y que los descargos presentados por SOBOCE a lo largo de la fiscalización, no contuvieron argumentos que pudieran desvirtuar el cargo formulado. En ese sentido, la AEMP apoyada en la teoría económica sobre defensa de la competencia, describió en la resolución sancionatoria en análisis, que uno de los indicios sobre la presencia de acuerdos colusorios en un mercado, es la baja variabilidad o dispersión de las cuotas de mercado y un sistema de compensación (de cuotas de mercados) entre empresas, enfocándose de esa manera en las participaciones de mercado estables a lo largo del tiempo resultado de un acuerdo colusorio.

Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/028/2013, emitida al resolver el recurso de revocatoria planteado por SOBOCE, se consideró errónea la fundamentación de la empresa, respecto a que la resolución administrativa de cargos, la hubiera acusado de limitar la producción, toda vez que se sancionó la adjudicación de cuotas de mercado por volúmenes fijos de venta. Añadió que la propia empresa, en el num. 1-5 de su demanda que, la AEMP le aclaró que la formulación de cargos relativa al inc. b) era por cuotas de mercado.

SOBOCE, al carecer de argumentos de descargo, relación la argumentación de los incs. b) y c), señalando que estas dos conductas deberían ser consideradas como una sola, con la finalidad de reducir la multa impuesta en su contra, lo cual además, implica un reconocimiento implícito a la infracción del inc. b).

SOBOCE en etapa recursiva, erróneamente argumentó que la AEMP le habría formulado cargos por limitar la producción para posteriormente, incorporar un nuevo análisis, según el cual, los efectos de la colusión eran obvios si se evidenciaba la limitación de la producción y concluyendo que, como la producción de SOBOCE se encontraba al máximo de su capacidad, no podían existir conductas anticompetitivas.

En consecuencia, SOBOCE S.A., mediante una nueva argumentación pretendía mostrar que una Empresa que supuestamente se encontraba produciendo al máximo de su capacidad, y que por tal motivo, resultaba obvio que no podría haber estado cometiendo prácticas anticompetitivas colusorias. Debido a dicho argumento, la AEMP, aclaró a la demandante, a través de los gráficos 7 y 10 y el cuadro 2 (fs. 20, 40 y 39 respectivamente) de la resolución de revocatoria y datos extraídos de la pág. web oficial del Instituto Boliviano del Cemento y del Hormigón IBCH, que la capacidad instalada y utilizada por las cementeras durante la gestión 2011, año en el que se realizó el incremento coordinado de precios, fue subutilizada; es decir, que las empresas cementeras limitaron su producción.

El hecho de que SOBOCE introdujera la nueva argumentación relativa a la limitación de la producción en el recurso de revocatoria, resulta relevante toda vez, que en su demanda, equivocadamente pretende atribuir a la AEMP la introducción de la citada argumentación, como se evidencia del num. 1-16 de su demanda. Al respecto, consideró pertinente subrayar que no formuló cargos ni sancionó a la Empresa SOBOCE por limitar la producción, por tanto, es incorrecta dicha afirmación, según la cual, la AEMP habría incorporado de manera extemporánea, una nueva acusación porque se atendió la nueva argumentación presentada por la empresa que afirmó que trabajaba a su máxima capacidad, únicamente para valorar y pronunciarse sobre todos los argumentos invocados en el recurso de revocatoria.

Pese a que la AEMP, aclaró a SOBOCE los cargos formulados en el inc. b) y ante la imposibilidad de la Empresa de generar descargos que respondan coherentemente a los cargos atribuidos al demandante, este persistió en la actual demanda, en señalar un supuesto cargo de limitar la producción y en fusionar los cargos formulados por los incs. b) y c) del art. 10 del D.S. N° 29519, tratando de confundir al Tribunal Supremo y falseando los hechos y los antecedentes del procedimiento administrativo sancionatorio sustanciado por la AEMP.

La prueba irrefutable de que la AEMP aclaró a SOBOCE la diferencia entre los cargos formulados se encuentra en el análisis legal desarrollado en la Resolución del Recurso de Revocatoria RA/AEMP/DJ/28/2013, que estableció lo siguiente: "el inc. b) del art. 10 del D.S. N° 29519, hace referencia a la distribución de las empresas colusorias de volúmenes de venta que deben cumplir las empresas coludidas (cuotas de mercado) a nivel nacional y/o departamental, mientras que el inc. c) del artículo, se refiere a la distribución por parte de las empresas colusorias de distintos territorios (distribución geográfica)" afirmación que como podrá cotejar de antecedentes, fue expuesta a lo largo de todo el proceso instaurado por la AEMP.

De igual manera, es pertinente señalar que es perfectamente verificable referir que SOBOCE, inclusive al formular la demanda contencioso-administrativa, comprendió perfectamente los cargos formulados por la AEMP, al inc. b). Al efecto, transcribió lo señalado por la demandante en el punto 1.19. Apuntó que de la misma forma, SOBOCE, al referirse a los indicios expuestos por la AEMP, correspondientes al inc. b) contenidos en todo el num. I, denota un conocimiento claro de los cargos formulados por dicho inc. b), y de las pruebas aportadas por la AEMP. Criterios contradictorios expresados por SOBOCE, ya que por una parte, refiere comprensión cabal de los cargos que fueron formulados por el inc. b), al señalar que mostraban que las empresas han coordinado la fijación de cuotas de mercado y, por otra parte, presenta argumentos en su demanda, respecto a un inexistente cargo de limitar la producción (que nunca se formuló ni sancionó), y a un supuesto relacionamiento de los incs. b) y c), desviando la valoración del cargo formulado en el inc. b) referido a la distribución de las empresas colusorias de volúmenes de venta que deben cumplir (asignaciones fijas de cuotas de mercado por volúmenes), pretendiendo generar confusión.

Agregó que representa una contradicción aún mayor, el hecho de que SOBOCE pretenda desconocer la conducta anticompetitiva de asignarse cuotas de mercado fijas por volúmenes y peor aún, que pretenda fusionar los cargos de los incs. b) y c), si se considera que la propia Empresa en su recurso de revocatoria (pág. 136), presenta doctrina económica que establece la posibilidad de realizar acuerdos anticompetitivos que limitan la producción u otros que dividen el mercado mediante participaciones de mercado fijas.

Como lo estableció la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/ 028/2013, la AEMP con la finalidad de evitar confusiones respecto a los cargos formulados en los incs. b) y c) estableció puntualmente que: "el hecho de que dos empresas cementeras se encuentren comercializando sus productos en un mismo departamento, habiendo determinado qué participación de mercado debe tener cada empresa, es diferente al hecho de que las empresas se hayan retirado de distintos departamentos como parte de un acuerdo colusorio de distribución territorial o zonificación", es por tal motivo, que la normativa legal vigente contenida en el D.S. N° 29519 , separa lógicamente en cuatro incs. estas conductas anticompetitivas absolutas, estableciendo particularidades y especificidades distintas entre sí, que permitieron a la AEMP, establecer con claridad agentes económicos (SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA), que coludieron en el mercado del cemento, permitiendo además aplicar sanciones pecuniarias y correctivas ante estas prácticas en defensa de la competencia y del consumidor final del servicio, lográndose comprobar y establecer de manera sólida respecto de la tipificación de las infracciones lo siguiente:

1. Se ha cumplido con el procedimiento descrito en el Reglamento de Regulación de la Competencia en el marco del D.S. N° 29519, aprobado por R.M. N° 190, respetando todos los derechos y garantías constitucionales y procesales de las empresas investigadas. Asimismo, toda la documentación y argumentos expuestos por las empresas investigadas en las distintas etapas procesales han sido analizados y valoradas de acuerdo al principio de la sana crítica.

2. Se ha determinado que las empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA, dentro del mercado nacional de cemento han realizado el intercambio de información sensible, han incrementado el precio del cemento de manera coordinada en un periodo similar y por último, no presentan descuentos a sus precios, más al contrario, los precios de todas las empresas investigadas, presentan un incremento gradual, todo esto dentro del periodo 2010-2011.

De esta forma la AEMP, demostró la actuación coordinada en el territorio nacional por parte de las indicadas empresas, que habría tenido como efecto el incremento y la fijación simultánea del precio del cemento, por lo que esa conducta se adecua a lo establecido en el art. 10-I-a) del D.S. N° 29519 .

3. Se ha evidenciado que las empresas SOBOCE, COBOCE y FANCESA dentro del mercado nacional de cemento, presentan cuotas de mercado estables, lo que representa la fijación de cuotas de mercado de forma coordinada entre esas empresas, todo esto dentro del periodo 2010-2011.

De esta forma la AEMP demostró la actuación coordinada en el territorio nacional por parte de las empresas SOBOCE, COBOCE y FANCESA, mecanismo irregular que ha tenido como efecto, la fijación de cuotas de mercado y la consecuente limitación o restricción a la comercialización del cemento, por lo que esta conducta se adecua a lo establecido en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519.

4. Se ha determinado que las empresas SOBOCE, COBOCE y FANCESA dentro del mercado nacional de cemento se han quedado con el control del Departamento en el que se encuentra su planta de producción y asimismo, se han repartido espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción.

De esta forma la AEMP demostró que la actuación coordinada en el territorio nacional por parte de SOBOCE, COBOCE y FANCESA y que estas han tenido como objetivo la distribución o imposición de porciones o espacios geográficos en el mercado de cemento. Por lo que esta conducta se adecua a lo establecido en el art. 10-I-c) del D.S. N° 29519.

Con lo cual se desvirtúan ampliamente los argumentos equívocos del demandante, respecto a la errónea tipificación de las infracciones identificadas y posteriormente sancionadas.

b. Sobre la prueba y verdad material.

La verdad material como principio constitucional y administrativo fue tutelado por la AEMP, conforme al desarrollo del periodo de fiscalización a SOBOCE. Como se explicó en la resolución jerárquica, en aplicación de la verdad material, lejos de abstracciones, suposiciones o conjeturas como refiere la demandante, estableció y comprobó hechos; en consecuencia, consideró pertinente remarcar lo siguiente:

SOBOCE con el poder de mercado que dispone en el mercado boliviano del cemento, puede incurrir en prácticas colusorias con empresas rivales, sin que ello represente contradicción alguna.

El poder de mercado de SOBOCE en la industria del cemento no es considerado ilícito por se por la AEMP y mucho menos se le formularon cargos a SOBOCE por ello.

La menor variación en precios permite confirmar los análisis presentados en las Resoluciones de Formulación de Cargos, de que la industria del cemento se encuentra sometida a un acuerdo colusorio que se encuentra en su etapa estacional.

El 21 de noviembre de 2000, los directores de SOBOCE instruyeron se analice la ley de competencia y a los efectos que la misma podría tener en la empresa, para marzo de 2001, se evidencian incrementos de precios del cemento de manera periódica hasta diciembre de 2008, con una tendencia propia de un acuerdo colusorio en etapa de transición y que durante el periodo enero 2009 a junio de 2011, se observa un acuerdo colusorio en etapa estacional.

Queda demostrado de manera fehaciente que en el mercado boliviano de cemento, se realizó el incremento de precios por encima de los que deberían presentarse en competencia, por parte de empresas cementeras miembros de un cartel.

Los acuerdos colusorios por lo general son más fáciles de lograr en mercados que presentan pocos actores.

SOBOCE no manejó sus precios de manera independiente sino que los coordinó con su competencia como parte de un acuerdo colusorio de fijación de precios.

SOBOCE limitó su producción y simultáneamente generó un incremento de precios, característica común de una colusión.

La AEMP ha fundamentado doctrinal y técnicamente, la comisión de prácticas anticompetitivas absolutas por SOBOCE y las demás empresas miembros de un acuerdo colusorio.

Se ha demostrado con pruebas fehacientes que el incremento simultáneo de precios a julio del 2011, no se debió a factores del mercado sino a un acuerdo colusorio entre SOBOCE y otras empresas cementeras.

Se ha demostrado la existencia de una actuación concertada que permitió a las empresas cementeras maximizar sus ingresos conjuntos.

La AEMP en concordancia con la doctrina del paralelismo plus, enunciada por SOBOCE, demostró que existe una práctica concertada entre empresas, que dio lugar a los incrementos de precios simultáneos de precios realizados entre las empresas cementeras en julio de 2011.

Del incremento de precios realizado por SOBOCE se genera una pérdida al bienestar que no se beneficia al sector de la construcción ni incide favorablemente en el proceso de competencia.

La disminución o eliminación de descuentos practicada por SOBOCE y por empresas cementeras rivales como una manera de estandarizar los precios de venta de manera coordinada con empresas rivales, demuestra la presencia de un acuerdo colusorio para la fijación de precios.

En el Acta de Reunión de Directorio 78 del IBCH, los representantes de las empresas SOBOCE, FANCESA e ITACAMBA, intercambiaron información con el objeto de incrementar los precios de venta para empresas de hormigón premezclado (Ready Mix y Concretec), que compiten en el mercado.

La AEMP formuló y sancionó los cargos de los incs. b) y c) del D.S. N° 29519, debido a que SOBOCE incurrió en dos conductas anticompetitivas absolutas distintas entre sí, enmarcadas en dichos incisos.

Las empresas cementeras, durante la gestión 2011, produjeron menos de lo que podrían haber producido (subutilizaron su capacidad instalada), de manera coincidente al incremento de precios simultáneo entre ellas, demostrado por la AEMP.

Es un hecho probado de manera técnica que las variaciones de participaciones de mercado de las empresas cementeras tanto a nivel nacional como departamental (en los departamentos donde las cementeras no zonificaron), son muy estables debido al acuerdo colusorio de las empresas cementeras.

SOBOCE omite el análisis técnico realizado por la AEMP relativo a coeficientes de variación muy estables a nivel departamental.

La AEMP evidenció que la Empresa SOBOCE transportó y comercializó sus productos desde su planta Viacha hasta Tarija, Santa Cruz y Cobija.

Se evidencia las salidas de las empresas cementeras FANCESA y COBOCE de los departamentos de Oruro y La Paz, mercados en los cuales participaban activamente y donde a la fecha se encuentra únicamente producto de la Empresa SOBOCE, resultado de un acuerdo colusorio entre empresas cementeras.

La AEMP determinó correctamente el mercado relevante geográfico.

Asimismo, debe considerarse que el margen de los precios del cemento de tendencia ascendente por parte de todos los productores, lo cual no es propio de un mercado en competencia, de acuerdo a la investigación realizada por la AEMP en La Paz, Oruro y Potosí, únicamente se comercializó el cemento producido por la Empresa SOBOCE; asimismo, en la ciudad de Sucre solo se vendió cemento de la Empresa FANCESA, por su parte COBOCE, comercializa su producto en Cochabamba principalmente y en Santa Cruz y, por último ITACAMBA, comercializaba su producto solo en Santa Cruz. Al efecto, como consta en antecedentes, se desvirtuó a través de los datos proporcionados por las mismas empresas, que no existió un incremento de costos de transporte que justificara racionalmente el hecho de que estas empresas comercialicen sus productos en los mismos mercados de su competencia.

Por otra parte, en lo que se refiere a las cuotas de participación en el mercado nacional, en La Paz, Oruro, Potosí, Cochabamba, Sucre, Tarija y Santa Cruz fue evidente que las Empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA poseían cuotas de participación con un coeficiente de variación mínimo (participaciones de mercado muy estables), lo que de igual forma no se presenta en un mercado en competencia; es decir, que la cuota de mercado de las empresas que participaban en dichas ciudades, tuvieron variaciones mínimas en el periodo histórico utilizado para el cálculo del coeficiente de variación (2007-2011), así como en el periodo de investigación (2010-2011).

Finalmente, corresponde señalar sobre el presente acápite, que el demandante sostuvo en el num. 2-51 de su demanda, que las resoluciones administrativas emitidas por la AEMP, se encuentran basadas en meras abstracciones; sin embargo, como se describió precedentemente, cabe aclarar que los pronunciamientos emitidos por la AEMP no se fundamentan en presunciones ni abstracciones, sino que corresponden a un estudio técnico, análisis estadísticos y económicos como consta en los antecedentes, que ha demostrado que el comportamiento del agente en el mercado no tiene ninguna otra explicación racional posible que la de un comportamiento anticompetitivo dirigido a restringir la competencia y que finalmente, ha resultado en una distorsión del mercado del cemento en virtud de un acuerdo colusorio con otros agentes económicos que también fueron sancionados. Es decir, que el agente económico SOBOCE se ha comportado de una determinada manera junto a otros agentes, logrando apropiarse del bienestar de los consumidores y restringiendo el acceso de la población

(consumidor final) a un insumo esencial a un precio justo y en condiciones de competencia; por tanto, es evidente que la verdad material encuentra consistencia entre los hechos y lo cursante en obrados.

c. Sobre las presunciones e indicios.

Mencionado doctrina y jurisprudencia, la autoridad demanda señaló que la referencia citada no constituye de ninguna manera base legal y fundamento para determinar la comisión de prácticas anticompetitivas, solo tiene por objeto demostrar que los indicios y presunciones en la legislación comparada y en la nuestra, constituyen medios de prueba en los procesos sobre competencia desleal, así lo ha establecido también la demandante, cuando en su memorial, hace referencia a este extremo en el num. 3.13 de su demanda.

Apuntó que el art. 10 del D.S. N° 29519, al abordar el tema de la competencia, y defensa del consumidor y establecer las conductas anticompetitivas absolutas, sanciona no solamente el efecto sino el propósito, aspectos que son importantes al momento de configurar y subsumir las acciones de determinado agente económico con la normativa sobre competencia, en realidad son el punto de partida para el inicio, investigación y/o sanción de cualquier conducta sobre competencia, pues el hecho de que a diferencia de otras materias, los indicios y presunciones se acepten como medios de prueba.

Con base en esas consideraciones señaló que, luego el análisis, valoración y compulsión de antecedentes esgrimidos durante el proceso sancionador, se ha determinado con meridiana claridad que SOBOCE, ha realizado actos que importan acuerdos colusorios, durante la tramitación del proceso, la AEMP pronunció la R.A. N° 115/2012, estableció hechos claros sobre la comisión de prácticas anticompetitivas absolutas y no solo indicios y presunciones.

Sobre la utilización de jurisprudencia extranjera, en la cual supuestamente se habría sustentado la decisión, señaló que la AEMP utiliza doctrina y jurisprudencia extranjera con la finalidad de ilustrar los alcances de las prácticas anticompetitivas en relación a los indicios y presunciones y con carácter referencial.

d. En relación al cuestionamiento del sustento probatorio de las imputaciones sancionadas por la AEMP.

La demandante refirió que a lo largo del procedimiento observó la insuficiencia probatoria de la AEMP y que basó las imputaciones en simple indicios y presunciones, violando el derecho constitucional a la presunción de inocencia y al principio de verdad material.

Transcribiendo la resolución jerárquica (págs. 18 a 27), concluyó señalando que queda ampliamente fundamentado y sostenido, cuál fue el procedimiento probatorio respecto de los cargos investigados y fiscalizados por la AEMP a la Empresa SOBOCE,

e. En relación a la ilegal fijación de la multa por parte de la AEMP.

Señaló que a criterio de la demandante, la AEMP debió sancionar por dos infracciones y no tres, empero como puede interpretarse, de la norma especial, para aplicarse el art. 6-3) de la R.M. N° 190, el presupuesto legal que exige la norma es que las infracciones estén relacionadas entre sí, tal como se puede desprender de la lectura de su propio texto. Al respecto, como ya se expresó ampliamente, las resoluciones administrativas, sancionatoria y de revocatoria emitidas por la AEMP, demostró que las conductas anticompetitivas cometidas por SOBOCE, no se encontraban relacionadas entre sí, toda vez que de la lectura del art. 10 del D.S. N° 29519, existen cuatro grupos de infracciones que son independientes y no se encuentran relacionadas entre sí porque son aquellas que afectan la formación del precio (inc. a); aquellas que limitan la cantidad de un bien o servicio producido o distribuido en el mercado (inc. b), aquellas que dividen territorialmente el mercado (inc. c) y aquellas que coordinan posturas en licitaciones (inc. d).

Entonces queda claro y es evidente, que estos grupos de infracciones no se encuentran relacionadas entre sí. En ese sentido, la AEMP, demostró que la aplicación del num. 3 del art. 6 de la R.M. N° 190, sugerida por SOBOCE, era incorrecta e inaplicable, al pretender que el solo hecho de que las conductas anticompetitivas fuesen absolutas, represente que estas se encuentren relacionadas entre sí. A mayor abundamiento, para que pueda ser aplicable el citado numeral, debe existir una situación particular en la que se lleven a cabo conductas que constituyen infracciones relacionadas entre sí.

Por ejemplo, se lleven a cabo de manera simultánea acuerdo que coordinen incrementos de precios y acuerdos sobre listas de precios, ambas conductas englobadas en el inc. a) del art. 10 del D.S. 19519, porque tienen como común denominador una aceptación de la conformación del precio. O que se lleven a cabo de manera simultánea acuerdos que limiten la comercialización (estableciendo participaciones fijas de mercado) y acuerdos que limiten la producción (limitando el uso de su capacidad instalada), ambas conductas englobadas en el inc. b), porque tienen como común denominador el limitar cantidades. Agregó, que también, cuando se lleven a cabo de manera simultánea, acuerdos que dividan el mercado por tipos de clientes (adultos, niños, varones, mujeres, etc.), y acuerdos que dividan territorialmente el mercado (en el caso de SOBOCE, ser el único proveedor de cemento en La Paz y Oruro), ambas conductas englobadas en el inc. c), porque tienen como común denominador asignarse segmentos del mercado.

En consecuencia, queda ampliamente fundamentada la correcta aplicación de la norma efectuada por la AEMP, toda vez que las conductas anticompetitivas absolutas no se encuentran relacionadas entre sí, no existe concurrencia de infracciones; por tanto, no es aplicable el art. 6-3) de la R.M. N° 190 al presente caso.

f. Derechos y garantías constitucionales presuntamente vulneradas. Irretroactividad de la norma, prescripción, reserva de ley y jerarquía normativa.

La demandante refiere en el num. VI de su demanda, que la resolución jerárquica vulnera los mandatos constitucionales, por lo que se pasará a desvirtuar los argumentos planteados; sin embargo, es pertinente puntualizar que SOBOCE, simplemente desarrolló una descripción somera de la supuestas violaciones, sin demostrar en forma fehaciente y con argumentos contrastables la misma.

Señaló también, que a instancias de la admisión del recurso planteado por la ahora demandante, el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, asume como regla procesal además de analizar los antecedentes que motivaron el recurso, observar el cumplimiento y tutela tanto de principios constitucionales, como el debido proceso, principios generales de la actividad administrativa que componen los esquemas de legalidad que debe establecer cualquier procedimiento de derecho público. A continuación, reiteró los argumentos expuestos en la resolución jerárquica (págs. 32 a 37).

g. En relación a la supuesta violación de principios administrativos.

La demandante, entre los fundamentos jurídicos señaló que la resolución jerárquica hubiera sido dictada violando principios generales que rigen la materia administrativa, haciendo referencia específicamente a los siguientes principios establecidos en el art. 4 de la LPA: sometimiento pleno a la ley, verdad material, legalidad y presunción de legitimidad.

Con relación a la supuesta violación del principio de sometimiento pleno a la ley, mencionó la S.C. N° 1464/2001-R y apuntó que la revisión de los antecedentes del proceso, (pruebas, peticiones, pronunciamientos, análisis y etc.), se confirma que la AEMP, ha sujetado sus actuaciones a lo previsto en la normativa vigente que rige el procedimiento administrativo asegurando a la Empresa SOBOCE, el debido proceso, derecho a la defensa y seguridad jurídica.

Con relación al principio de verdad material, citando la S.C. N° 0427/2010-R, señaló que de la revisión y análisis de los antecedentes, se evidencia que en cumplimiento del principio de la verdad material, la AEMP y la autoridad jerárquica, han sustentado su decisión, además de la información cursante en obrados, en toda documentación consistente en descargos presentados en la etapa de fiscalización y en la recursiva incoada por SOBOCE, incluidos los argumentos planteados de manera reiterativa en la demanda contencioso-administrativa.

Finalmente, con relación al principio de legalidad y presunción de legitimidad, hizo referencia al acto administrativo y el entendimiento contenido en la S.C.P. N° 0249/2012 y señaló que la normativa aplicada goza de presunción de constitucionalidad y consecuentemente, es de cumplimiento obligatorio, habiéndose desarrollado los actos administrativos en cumplimiento y estricto apego de los mandatos establecidos en la norma aplicable a la materia y los principios que rigen el procedimiento administrativo.

h. En relación al pedido de nulidad.

En cuanto a la solicitud de la demandante sobre la anulación de las resoluciones administrativas emitidas, tanto en etapa de fiscalización como en la de impugnación, consideró necesario señalar que la nulidad solo puede ser alegada cuando el particular que se encuentre perjudicado por un acto nulo, pueda ejercer acciones contra él en cualquier momento; sin embargo, hay que tener presente que nuestra normativa, en el art. 35 de la LPA, establece las causas de nulidad de los actos.

Del análisis y valoración de los antecedentes efectuados por el Ministerio demandado, se evidencia que la AEMP, aplicó correcta y cabalmente la normativa descrita en la contestación, por tanto, al emitir el pronunciamiento contenido en la resolución jerárquica, precauteló principios fundamentales, además de principios generales de la actividad administrativa.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. Problema jurídico planteado.

En autos, la empresa demandante solicita se declare la nulidad de la Resolución Jerárquica MDPyEP 030/13 de 20 de septiembre de 2013, y consecuentemente, la nulidad de las Resoluciones Administrativas RA/AEMP7DTDCDN/100/2012, y RA/AEMP/DEDCDN/115/2012 y RA/AEMP/DJ/028/2013 porque considera que:

1. Existió error en la tipificación de la infracción prevista en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519, porque en la Resolución N° 100/2012 (pág. 79), se señaló que la presunta infracción se debía a la existencia de indicios sobre la presunta actuación coordinada en el territorio nacional por SOBOCE, FANCESA, COBOCE e ITACAMBA y, que habría tenido como efecto la limitación o restricción a la distribución y comercialización de cemento; sin embargo, la conducta que la autoridad pretende subsumir es la adjudicación de cuotas de mercado, clientes y/o volúmenes de ventas, lo cual se lograría a través de la obligación de no distribuir sino solamente, una cantidad restringida o limitada de bienes.

Se aprecia asimismo, que la AEMP es incapaz de referirse a la imputación contenida en el inc. b), sin relacionarla directa o indisolublemente con la imputación contenida en el inc. c), al punto que el num. 8-2 de la Resolución N° 100/2012, se refiere de manera conjunta a esas dos imputaciones bajo el título "Adjudicación de mercado (cuotas de venta y distribución geográfica), lo cual se corrobora cuando se revisa la pág. 22 de la resolución sancionadora.

2. Respecto a la prueba y la verdad material. La AEMP no realizó análisis contra-fácticos, ni demostró mediante hechos reales la existencia de ninguna de las conductas acusadas y con base en los mecanismos probatorios admitidos por la legislación boliviana, tampoco logró la verdad material, sino que basó sus argumentos en la presunta existencia de un escenario de anti competencia, argumentando la existencia de ciertos factores que por lo general suelen componerlo, los cuales no constituyen una conducta, un hecho real que pueda probarse y el regulador, decidió resolver su falta de prueba descansando todo su análisis, en datos aislados y en sus presunciones a partir de ellos y siendo que la conducta representa una acción efectiva cuya simple presunción no la hace real, la suposición solo por la eventual presencia de ciertos elementos que en otros mercados podría constituir un escenario de anti competitividad no constituye una verdad material; por ello, sancionar datos vulnera la garantía de presunción de inocencia.

3. En relación a las presunciones e indicios. La AEMP sancionó a SOBOCE fundamentando su decisión en indicios y presunciones, pero no cumplió con la forma en la que esos indicios y presunciones deben ser utilizados.

La AEMP prescindió de todo análisis contra fáctico y no buscó ni aceptó en ningún momento las explicaciones alternativas probadas por la Empresa u otras posibles conclusiones que razonablemente se derivaran de los indicios acusados.

Que la autoridad hizo una larga referencia a lo que sostiene un tribunal extranjero (cuyas decisiones reflejan la realidad de un mercado ajeno al boliviano) y pretendió de forma colonialista, invocarlo con efecto vinculante nacional.

Dado que la AEMP no utilizó los medios adecuados para llevar una investigación idónea y emitió las resoluciones administrativas confirmadas por la resolución jerárquica, violando el principio de verdad material así como el principio de proporcionalidad referido por el art. 4 de la LPA, tornó tales actos administrativos en nulos de pleno derecho conforme con el art. 35-c) de la misma disposición legal.

4. Cuestionamiento al sustento probatorio de las imputaciones a partir del estándar probatorio utilizado en casos de libre competencia. Las tres conductas imputadas a SOBOCE son prácticas concertadas sujetas a prohibición absoluta por lo que no solo se requería acreditar su existencia sino que el esfuerzo probatorio de la autoridad debe centrarse en demostrar que dichas prácticas existieron, tomando en cuenta que la demostración de su existencia, es mucho más que solo constatar determinados indicios de un paralelismo en las conductas de determinados agentes del mercado.

5. Sobre la infracción contenida en el art. 10-I-a) del D.S. N° 29519.

a. Respecto al primer indicio. Señaló que no se ha demostrado que haya existido intercambio de información que tenga como propósito o efecto “fijar, elevar, concertar o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados”, no es posible asimilar esa conducta a la tipificada en el art. 10-I-a) del D.S. N° 29519 porque de la lectura de las dos resoluciones administrativas, se desprende que está básicamente referida a la información contenida en un párrafo del Acta N° 78 del IBCH de 21 de febrero de 2011; sin embargo, la lectura del contenido completo de este punto de la agenda de la sesión reflejada en el Acta N° 78, descarta cualquier intento colusorio y más bien, acredita la preocupación de las empresas por darle solución a un problema de desabastecimiento del mercado, que por esa época preocupaba incluso a las autoridades públicas.

b. Respecto al segundo indicio. Señaló que los indicios con los que ha construido la acusación la AEMP, son muy débiles e inconsistentes y además, existen explicaciones alternativas razonables para ellos, que descartan un escenario de práctica colusoria, en razón de que la sola coincidencia en un incremento de precios en julio de 2011, no puede ser interpretada necesariamente como un acuerdo colusorio, más aun cuando SOBOCE, como Empresa líder en el mercado de cemento, toma la decisión unilateral de incrementar sus precios en distintos departamentos en los que comercializan sus productos, algunas en el mes de julio y otras en el mes de agosto, lo que no puede ser considerado como un indicio de acuerdo colusorio sino más bien, de la simple respuesta natural de seguimiento al líder en un mercado en el que solo operan cuatro jugadores y en el que, como lo reconoce la propia AEMP en la R.A. N° 100/2012 (ver pág. 5), existe muy poca lealtad a la marca dada la naturaleza homogénea del producto. Como se puede ver, la AEMP no respondió en absoluto a ese cuestionamiento en la R.A. N° 028 /20132.

c. Respecto al tercer indicio. SOBOCE expuso y fundamentó todos los factores que constituían contra indicios contundentes que debieron permitir a las distintas autoridades descartar cualquier presunción de un acuerdo colusorio derivado de un indicio tan débil como es la simple constatación de una tendencia creciente del precio del cemento portland en Bolivia en el periodo 1999-2010.

En relación a la evolución del precio del cemento Portland en Bolivia en el periodo 1999-2010, que fuera reflejada en el cuadro 6 que aparece en la pág. 29 de la Resolución N° 100/2012, el mismo resulta absolutamente insuficiente para acreditar cualquier clase de conducta colusoria, toda vez, que únicamente para acreditar hace referencia a una tendencia creciente del precio del producto en ese periodo, la cual puede tener muchas otras explicaciones distintas a las de un acuerdo colusorio. Añadió que presentó información económica que acredita esa misma tendencia en varios otros países de la región, así como aquella referida a la tendencia creciente en el mismo periodo, del precio de varias de las materias primas que utilizan las fábricas de cemento, tales como la piedra caliza por ejemplo. Y también se han acreditado los incrementos salariales que por mandato legal se han efectuado en esos años.

Igualmente se acreditó, el crecimiento de la demanda total por año de cemento de manera constante en el periodo 2002-2012, lo cual por sí solo podría explicar la tendencia creciente del precio en el mismo periodo.

d. Respecto al cuarto indicio. Relativo a una supuesta eliminación o disminución de descuentos en el periodo 2010-2011, sobre el que se aprecia mucha vaguedad en el indicio que sostuvo la AEMP y que ratificó la autoridad jerárquica, pues habla de “eliminación o disminución” de descuentos, lo cual haría pensar que algunas empresas eliminaron descuentos en ese periodos y otras solo los disminuyeron, con lo que parece poco probable que dichas conductas correspondan a una práctica concertada. En su caso, no se aprecia un cambio radical en su política de descuentos, de modo tal que justifique atribuirlo a un acuerdo colusorio.

Finalmente, señaló que resulta contradictorio que la AEMP acuse a las cuatro empresas de haberse coludido en precios y políticas de descuentos y al mismo tiempo las acuse de haberse repartido el mercado por áreas geográficas y por cuotas de mercado. Si esto segundo fuera cierto, las empresas coludidas no tendrían por qué pactar precios o descuentos, pues cada una de ellas podría actuar libremente en los mercados que se hubiera asignado fijando los precios y/o descuentos que estimen convenientes, sin preocuparse de perder participación en el mismo, porque supuestamente eso estaría concertado.

e. En cuanto se refiere a la infracción contenida en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519 y, respecto al único indicio, señaló que la AEMP considera probada la imputación contenida en el inc. b) a partir de un único indicio consistente en la presencia de cuotas de mercado estables y presume que las empresas han coordinado la fijación de cuotas de mercado y es a partir de esta presunción, que la misma autoridad concluye que existiría una limitación o restricción a la comercialización del cemento, motivo por el cual considera que no existió un adecuado sustento probatorio que sostuviera la imputación de la AEMP contra SOBOCE.

Que la acusación inicial estaba basada en una presunta concertación entre cuatro empresas que concurren en el mercado en el que cuentan con una estabilidad de cuotas de mercado; sin embargo, en la pág. 138 de la resolución sancionatoria se concluyó que la Empresa ITACAMBA no había participado en la fijación de cuotas de mercado y que por ello, su actuación no había limitado o restringido la comercialización de cemento, hallazgo de la propia AEMP que plantea la existencia de contra indicios como son el coeficiente de variación de la Empresa FANCESA S.A. en el Departamento de Cochabamba o la falta de estabilidad en las cuotas de participación de la Empresa ITACAMBA; sin embargo, lejos de tomarlos en cuenta para el análisis contra fáctico que establece la doctrina, simplemente decidió excluir de la imputación a esta última empresa o no tomar en cuenta el coeficiente de variación de la Empresa FANCESA.

6. Sobre la infracción prevista por el art. 10-I-c) del D.S. N° 29519.

a. Respecto al primer indicio. No se entiende cómo es que la AEMP pretende sostener que constituiría un indicio de una práctica colusoria horizontal, que cada una de las empresas supuestamente participante del acuerdo se habría quedado con el control del departamento en el que se encuentra su planta de producción, cuando esto constituye una situación natural en el mercado del cemento, no como resultado de un acuerdo colusorio sino como consecuencia de los costos de transporte del producto.

En tal sentido, el primer indicio que dice haber detectado la AEMP para acreditar esta infracción, es absolutamente inconsistente, porque la explicación racional del mismo es totalmente distinta a la de un acuerdo colusorio y más bien, obedece a una reacción natural del mercado de cemento. Destacó que la respuesta dada por la AEMP a la defensa presentada por SOBOCE y que precisamente, estuvo basada en las consideraciones antes referidas, es bastante pobre y absolutamente errada, porque en primer término, la AEMP pretende negar lo que ella misma había señalado, esto es que las plantas generalmente, venden su producción en un radio de entre 160 a 240 kms.

b. Respecto al segundo indicio. Analizando el segundo indicio al que alude la AEMP; es decir, que se hubieran repartido espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción, es inconsistente porque según el indicio al que alude el regulador, solo se aplicaría a espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción.

Lo que se apreció respecto a esta imputación fue que la AEMP se basó en simples cuadros estadísticos respecto a participaciones de mercado de cada una de las empresas en los diferentes departamentos pero, ningún indicio concreto y concluyente respecto a un posible acuerdo colusorio en la repartición de mercados en función de espacios geográficos.

7. Ilegal fijación de la multa impuesta a SOBOCE. Consideró que no existe un adecuado sustento probatorio que sostenga la imputación de la AEMP, respecto a una supuesta comisión de la conducta tipificada por el art. 10-I-c) del D.S. N° 29519, por lo que debe ser declarada improbadamente.

Añadió que la AEMP, luego de considerar probadas las tres imputaciones efectuadas en contra de la empresa, aplicó una multa calculada en función de los ingresos brutos anuales del 2011, y su porcentaje de participación en el mercado determinando el monto máximo de la multa aplicable a cada una de las cuatro infracciones contempladas en el art. 10 del D.S. N° 29519 y multiplicó dicha cifra por las tres infracciones probadas en su contra.

Al seguir ese procedimiento, la AEMP incurrió en las siguientes irregularidades:

1) Se ha sancionado a SOBOCE por la comisión de tres infracciones, cuando como se ha demostrado, el supuesto hecho que fue subsumido en la infracción tipificada en el inc. b) del art. 10-I del D.S. N° 29519, en realidad corresponde al inc. c), por lo que en realidad se trata de dos infracciones y no tres.

2) Se ha calculado la multa en función el tope máximo previsto en la R.M. N° 190, sin analizar los criterios de gravedad, previstos en el art. 35, ni las agravantes ni atenuantes reguladas en los arts. 36 y 37 de dicha norma.

3) Se ha inaplicado el art. 6-3) de la R.M. N° 190, norma que regula el caso de concurso de infracciones y establece que cuando concurren varios actos, hechos u omisiones que constituyen dos infracciones relacionadas entre sí, se deberá aplicar la sanción que corresponda a la infracción más grave. La autoridad sostuvo que dicha norma no sería aplicable a este caso porque se trataría de infracciones que no están relacionadas entre sí al no encontrarse tipificadas en un mismo inc. del art. 10-I del D.S. N° 29519, teoría creada por la AEMP, que no cuenta con ningún respaldo en el texto legal.

8. Derechos y garantías constitucionales infringidas.

En este punto, la Empresa demandante acusó la vulneración de:

a. Presunción de inocencia, porque la AEMP dictó la resolución sancionadora luego de un proceso en el que utilizó prueba ilícita y prueba que no era idónea conforme a las normas administrativas que rigen su actividad (ni siquiera probó, conforme a los estándares probatorios de libre competencia y mediante elementos fácticos, los indicios utilizados como sustento de la acusación y posterior sanción). Pero además, desde el comienzo del proceso sancionador, la AEMP presumió la mala fe de SOBOCE y presumió su culpabilidad sin admitir prueba en contrario. La AEMP, violó así dicha garantía constitucional fundamental.

b. Irretroactividad de la ley y prescripción.

i. La AEMP añadió un nuevo elemento de prueba recién en la etapa avanzada del procedimiento, lo que es completamente extemporáneo e ilegal, como es el Acta del 2000, la cual debió ser parte de la resolución de cargos que fueron imputados, permitiendo así a SOBOCE, ejercer su derecho a la defensa y demostrar que dicha acta no contenía acuerdo alguno y que su uso era ilícito por tratarse de un papel privado protegido por la inviolabilidad reconocida por el art. 25 de la C.P.E.

ii. La AEMP advierte que con relación a la temporalidad tomada para el análisis del caso, comienza a partir del momento en que la práctica competitiva inició, debido a que se trataría de una práctica continua en el tiempo, extrayendo ese cómputo de la temporalidad de su

propia creación y no de las normas aplicables y vigentes, lo que provocó que su análisis sobre este caso fuera sesgado. Concluyó señalando que incluso si hubieran existido leyes que prohibieran ciertas conductas y las reputara como anticompetitivas, que claramente no es el caso, todas aquellas presuntas infracciones cometidas hace dos años, estarían prescritas conforme a ley y cualquier remisión a ellas, como a actas de Directorio anteriores a los dos últimos años, era completamente ilegal.

c. Privacidad, propia imagen y reputación. El art. 25-II de la C.P.E., prevé que son inviolables los papeles privados; sin embargo la AEMP, transgrediendo el derecho constitucional a la inviolabilidad de los papeles privados, utilizó el Acta de Directorio del IBCH 78 e hizo públicos algunos de sus términos y modificó su sentido para inferir que dicha acta, constituye un instrumento que refleja un pacto colusorio para, entre otros, manipular los precios del cemento.

Señaló que SOBOCE no renunció en ningún momento a la privacidad de esa acta, ni de las otras de Directorio del IBCH en el que participa en calidad de asociada, utilizando como única prueba un documento privado y cuya privacidad, constituye un derecho de SOBOCE y del propio IBCH.

d. Debido proceso. SOBOCE ha rebatido uno a uno, los indicios utilizados para formular sus acusaciones y aplicar la sanción; en consecuencia, la autoridad debió fundamentar la imposición de la sanción en una investigación idónea, conformada por el análisis de pruebas también idóneas y legalmente reconocidas por la legislación boliviana que tiene exigencias probatorias mayores y que están expresamente mencionadas como aplicables a este tipo de procedimientos en el art. 44 de la R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, norma que señala que se aplica tanto el D.S. N° 27175 como el D.S. N° 27113.

Apuntó que la AEMP, debió además, hacerle conocer sus argumentos legales, no doctrinales para acusarla y luego sancionarla, para permitirle entre otros derechos, asumir defensa como lo exige la C.P.E.

Indicó que el art. 32-a) del D.S. N° 27113, prevé como requisito esencial previo a la emisión del acto administrativo, el dictamen del servicio permanente de asesoramiento jurídico cuando exista riesgo de violación de derechos subjetivos, que en el caso no se cumplió porque la resolución sancionadora, en tanto sería dictaría sin haber realizado un procedimiento idóneo, se convierte en un acto administrativo anulable, conforme lo dicta el art. 36-I de la LPA. Tampoco la resolución impugnada contiene dicho requisito, pese a haber sido reclamado tanto en el recurso de revocatoria como en el jerárquico.

Otro de los aspectos que denota una evidente vulneración a la garantía del debido proceso y a la defensa, es la alteración que ha hecho la AEMP en las distintas etapas del procedimiento sancionador, de los argumentos de la acusación sobre presuntas conductas tipificadas en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519. La AEMP incorpora recién en la Resolución N° 028/2013, de forma completamente ilegal, una acusación que no hizo oportunamente y, respecto de la cual, no pudo defenderse.

Otra violación al debido proceso, por incumplimiento de las normas jurídicas vigentes, se encuentra en la pág. 68 de la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada cuando la AEMP rechaza la validez legal del informe pericial de Pinkas Flint, por no cumplir con el requisito de legalización por el cónsul de Bolivia en Perú, descartando en consecuencia, su validez probatoria. En la misma pág. 68, hace una referencia equivocada al art. 1.294 del Cód. Civ., que únicamente se refiere a los documentos públicos y no a otros documentos emitidos en el extranjero. Es de extrañar además, que la AEMP aluda al art. 417 del Cód. Com., Tampoco aplicó la previsión del art. 1.288 del Cód. Civ., ni el principio de informalismo y además, vulneró el art. 88-II del D.S. N° 27113.

e. Jerarquía normativa y reserva de ley.

Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible, siendo una de las mayores aberraciones de la R.A. N° 028 /2013, confirmada por la resolución impugnada, la que fue consignada en la pág. 110, en la que la AEMP se remite a la doctrina extranjera para expresar que la garantía formal de exigencia de reserva de ley en materia sancionadora tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo. La AEMP hizo gala en todo el procedimiento sancionador, de autonomía frente a las normas jurídicas, procesales y constitucionales, optando por llevar a cabo un procedimiento arbitrario y bajo sus propios términos, violando derechos y garantías reconocidos por la C.P.E.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En el marco de la controversia planteada, la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente administrativo y en el cuaderno del proceso, evidencia lo siguiente:

1. El 22 de mayo de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP), inició de oficio diligencias preliminares a las empresas Sociedad Boliviana de Cemento S.A. SOBOCE, Cooperativa Boliviana de Cemento, Industrias y Servicios COBOCE LTDA., Fábrica Nacional de Cemento Sociedad Anónima FANCESA e ITACAMBA por presuntas prácticas competitivas (fs. 20 a 26. Carpeta 1).

2. Luego de cumplir diligencias preliminares en las que la AEMP solicitó información a las empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA e informes a sus técnicos, el 31 de agosto de 2012, emitió la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/100/2012 de 31 de agosto, formulando cargos.

3. Concluido el plazo para presentar descargos, el 23 de noviembre de 2012, la AEMP pronunció la RA/AEMP/DTDCDN/115/2012, declarando probada la comisión de conductas anticompetitivas absolutas descritas en el art.10-I-a), b) y c) del D.S. N° 29519, sancionando a SOBOCE al pago de la multa de Bs 28.551.563.39 e instruyó el cese inmediato de las acciones y prácticas anticompetitivas y la adecuación de sus planes estrategias y políticas de distribución y comercialización a los lineamientos de la resolución pronunciada. Finalmente, negó la complementación y aclaración solicitada.

4. Presentado recurso de revocatoria, la AEMP dictó la Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/DJ/028/13 de 8 de abril de 2013, confirmando la resolución sancionatoria, la cual a su vez fue confirmada por la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

5. En el curso del proceso contencioso administrativo materia de autos, se cumplió el procedimiento de puro de derecho, presentándose la réplica y la dúplica en la que fueron reiterados los argumentos de la demanda y del informe del Ministerio demandado. Igualmente, se recibió el apersonamiento y contestación de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP) en los términos contenidos en el memorial de fs. 1.272 a 1.280 vta. Cumplido lo anterior, se decretó autos para sentencia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. De la libre competencia en Bolivia.

La libre competencia se basa fundamentalmente en la libertad de elección tanto para el consumidor como para el productor; en suma el ejercicio del libre comercio, de la libre competencia, implica el derecho de los agentes económicos de poder comercializar de forma libre e irrestricta toda clase de mercaderías, sin que existan distorsiones en el mercado y el derecho de la ciudadanía de elegir y acceder a una diversidad de opciones para la satisfacción de sus necesidades, básicas o suntuarias.

Como apunte histórico corresponde recordar que la Decisión N° 285 del Acuerdo de Cartagena, marcó un hito histórico en la legislación del derecho de la competencia en Bolivia, puesto que con anterioridad solo el Código de Comercio y el Código Penal incluían normas jurídicas relativas a la competencia desleal y la manipulación de factores en el mercado. Posteriormente, el 1994 se promulgó la Ley del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE), incorporando normas antimonopólicas y de defensa de la competencia para los sectores sujetos regulación, reglamentándose de esa manera, la prohibición de ciertos acuerdos anticompetitivos (art. 16) y prácticas abusivas (art. 17); paralelamente, la prohibición de fusiones entre competidores (art. 18).

El 29 de marzo de 2005, se aprobó la Decisión 608 de la CAN, denominada Normas para la protección y promoción de la libre competencia en la Comunidad Andina y posteriormente, se emitió el D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008, con el objeto de regular la competencia y la defensa del consumidor frente a conductas lesivas que influyan negativamente en el mercado, provocando especulación en precios y cantidad. Su ámbito de aplicación comprende a las personas naturales y/o jurídicas, con excepción de aquellas que ya se encuentren reguladas por ley, excluyendo así, a las personas naturales o jurídicas que tienen actividad comercial en los sectores comprendidos por la ley SIRESE.

V.2. De las prácticas anticompetitivas absolutas.

El art. 9 del Reglamento de Regulación de la Competencia en el marco del D.S. N° 29519, aprobado con R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, señala que las prácticas anticompetitivas absolutas son infracciones consideradas de gravedad media y máxima, las mismas que ante la evidencia de su ejecución por parte del o los agentes económicos involucrados, bajo garantía del debido proceso, serán sancionadas con multa o con suspensión definitiva o temporal de sus actividades y en su caso, con la revocatoria de la matrícula de comercio, de acuerdo a evaluación económica y justificación legal en el marco de las disposiciones normativas en vigencia.

El art. 10 del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008, en su parág. I, prevé que son conductas anticompetitivas absolutas los actos, contratos, convenios, arreglos o combinaciones entre agentes económicos competidores entre sí, cuyo propósito o efecto sea cualquiera de los siguientes:

- a) Fijar, elevar, concertar o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados, o intercambiar información con el mismo objeto o efecto.
- b) Establecer la obligación de no producir, procesar, distribuir, comercializar o adquirir sino solamente una cantidad restringida o limitada de bienes o la prestación o transacción de un número, volumen, frecuencia restringidos o limitados de servicios;
- c) Dividir, distribuir, asignar o imponer porciones o segmentos de un mercado actual o potencial de bienes y servicios, mediante clientela, proveedores, tiempos o espacios determinados o determinables;
- d) Establecer, concertar, coordinar posturas o la abstención en las licitaciones, concursos, subastas públicas.

Por su parte, el parág. II de la norma glosada, señala que los agentes económicos que incurran en conductas anticompetitivas absolutas serán pasibles de la aplicación de sanciones administrativas, sin perjuicio de la responsabilidad penal y civil que pudieran resultar. El art. 22 del D.S. N° 29519 en análisis, señala que se aplicará al régimen de sanciones, las disposiciones legales contenidas en la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo y sus disposiciones complementarias.

V.3. Sobre el procedimiento en materia de prácticas anticompetitivas.

El Reglamento de Regulación de la Competencia en el marco del D.S. N° 29519, aprobado con R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, señala el procedimiento a seguir en los casos de procesamiento de presuntas prácticas anticompetitivas y prevé expresamente que se surtirán las etapas de iniciación, tramitación y finalización señaladas en la LPA y el DS 27115. Los arts. 15 al 32, señalan el procedimiento que debe cumplirse.

V.4. Respecto a la prueba en materia de prácticas anticompetitivas.

La normativa analizada no contiene una expresa previsión respecto al régimen probatorio en materia de prácticas anticompetitivas, sino que se refiere únicamente al sistema de valoración probatoria asentado en la sana crítica. Corresponde entonces, recurrir a las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y al Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera (SIREFI), aprobado con D.S. N° 27175 que señalan lo mismo; se entiende entonces, que siendo un procedimiento sancionatorio sustentado en los principios constitucionales que orientan la potestad sancionadora del Estado, existe libertad de medios de prueba que aporten el conocimiento de la verdad, correspondiendo la carga probatoria al ente regulador, en aplicación del derecho a la presunción de inocencia que

garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.

En ese marco, en el presente proceso se discute el valor probatorio de los indicios; al respecto, se tiene que indicio es todo hecho o fenómeno probado o susceptible de serlo, que por relación de causalidad lleva al conocimiento de otro hecho. Siguiendo al autor Percy Chocano Núñez, para que haya un indicio no basta que haya un hecho, es necesario que hayan por lo menos dos: uno que sirva de signo que indica algo y otro que es el indicado; uno que es conocido y otro que se quiere conocer, debiendo existir un vínculo, de modo tal, que uno sea signo del otro.

La obra consultada continúa señalando que cualquier objeto puede ser un signo para un segundo objeto, si se dan las siguientes condiciones: 1. Que se lo haya observado vinculado con el segundo objeto al menos una vez; y 2. Que ningún caso de "posibilidad contraria" haya sido observado. El contraindicio, es cualquier prueba que invalida (infirmo) un indicio.

Sobre el valor probatorio de la prueba indiciaria en la materia en estudio, corresponde considerar que siendo la colusión, como acto ilícito, una confluencia de dos o más agentes económicos independientes, normalmente competidores entre sí, con el objeto de sustituir la incertidumbre e incentivos propios de la competencia por la certeza de la colaboración, no resulta razonable esperar la existencia de certeza material ni tampoco exigirle como único medio probatorio para formar la firme convicción de la existencia de la infracción.

Conforme al análisis precedente, si bien el Código Civil prevé dos tipos de presunciones, las legales señaladas por el art. 1318 y las presunciones judiciales (art. 1320); es decir, aquellas que no están establecidas en la ley y que se dejan a la prudencia del juez, quien no debe admitir sino las que sean graves, precisas y concordantes, se entiende que la indicada norma responde al sistema de valoración tasada de la prueba que resulta incompatible con el sistema de la sana crítica establecido por la norma específica y especial que regula la materia.

Se concluye entonces, que es posible admitir la prueba indiciaria y cuya apreciación debe efectuarse conforme con las reglas señaladas precedentemente; es decir, vinculada con el segundo objeto al menos una vez y que ningún caso de "posibilidad contraria" haya sido observado. Se aclara que contraindicio, es cualquier prueba que invalida (infirmo) un indicio.

V.4. Análisis de los argumentos planteados en la demanda.

Con base en el análisis precedente, corresponde resolver los agravios planteados en la demanda, teniendo en cuenta que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresa sancionó a la Empresa demandante, por la comisión de prácticas anticompetitivas absolutas.

Se deja constancia que los argumentos de la demanda serán resueltos en el orden en que fueron planteados y que serán mencionados por esta Sala Plena en letra cursiva.

En ese cometido, resulta relevante señalar que la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/100/2012 (fs.797 a 877, carpeta 2), con la que se inició el procedimiento sancionador, señaló que dicho proceso tuvo como objeto determinar si existían los suficientes indicios de la existencia de prácticas anticompetitivas absolutas cometidas por las empresas investigadas.

Al efecto, tuvo en cuenta que el mercado del cemento en Bolivia se encuentra altamente concentrado y presenta una serie de barreras de ingreso que facilitan la generación de acuerdos colusorios y que se evidenciaron procesos de compra y/o fusión de empresas rivales por la Empresa SOBOCE, que concentraron más el mercado del cemento boliviano.

Asimismo, que la Empresa SOBOCE posee poder de mercado, en el mercado de producción y comercialización de cemento que le permitiría ser capaz de manipular los precios y cantidades del cemento portland. También que se evidenció una estabilidad en las cuotas de mercado de las distintas empresas de cementeras a nivel nacional. Igualmente la existencia de departamentos en los cuales existe un único proveedor de cemento portland y que se habían generado indicios de un acuerdo colusorio en el mercado de cemento boliviano realizado entre las empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA.

En el acápite denominado "Las presuntas prácticas anticompetitivas" la AEMP señaló que la investigación tenía como base demostrar la existencia de indicios sobre las siguientes prácticas anticompetitivas descritas en el parág. I del art. 10 del D.S. N° 29519:

1. Fijar, elevar, concertar o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados o intercambiar información con el mismo objeto o efecto.
2. Establecer la obligaciones de no producir, procesar, distribuir, comercializar a adquirir sino solamente una cantidad restringida o limitada de bienes o la prestación o transacción de un número, volumen, frecuencia restringidos o limitados de servicios.
3. Dividir, distribuir, asignar o imponer porciones o segmentos de un mercado actual o potencial de bienes y servicios, mediante clientela, proveedores, tiempos o espacios determinados o determinables.

En sus "Consideraciones preliminares", la AEMP señaló que de acuerdo al Informe Técnico AEMP/DTDCDN/EGS/ 0107/2012 (emitido en la fase preliminar) se estableció que el mercado de producción y comercialización de cemento en Bolivia, se encuentra altamente concentrado; que el cemento es un producto homogéneo con una demanda inelástica y que además, se advirtió la presencia del Instituto Boliviano del Cemento y Hormigón IBCH, como una asociación gremial que agrupa a las empresas investigadas, en la que se intercambia información, entre la que se encuentran los volúmenes de venta, motivos por los cuales, se consideró muy probable la formación de un cártel.

En el punto 3.1.5. "Subsunción de la acción", la AEMP, con relación al art. 10-I-a) del D.S. N° 29519, apuntó que existirían características que denotan la posible formación de un acuerdo colusorio sobre fijación de precios, como son: el intercambio de información sensible a precios que las empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA realizan por medio del IBCH, además de la disminución o eliminación de descuentos por parte de las empresas que evitaría cualquier guerra de precios entre ellas. Además, posible existencia de una

actuación coordinada de las mismas empresas de modo que a partir de julio de 2011, habrían incrementado conjuntamente el precio del cemento tipo IP-30 en los Departamentos de La Paz, Cochabamba, Santa Cruz y Tarija.

Se resaltó que en el periodo 1999-2010, se habría tenido una tendencia creciente del precio de venta del cemento Portland, lo cual reflejaría la evolución de los precios de venta de dicho cemento en el territorio nacional, sin mostrar ningún tipo de decremento, lo cual no sucedería en un mercado en competencia.

También, que había indicios de que las empresas coordinan conjuntamente el incremento de precios, debido a que ITACAMBA habría señalado que podría proveer cemento a mayor precio, como se establece en el Acta N° 78 de 21 de febrero de 2011 del IBCH.

Respecto al art. 10-l-b) del D.S. N° 29519, se consideró la probable existencia de un acuerdo entre las empresas investigadas mediante el cual se habría coordinado su actuación para contar con una distribución limitada del mercado relevante, que habría dado lugar a que:

En el Departamento de Cochabamba desde el 2002, COBOCE cuenta con una cuota del 85%.

En el Departamento de La Paz, desde el 2002, SOBOCE cuenta con una cuota del 100%.

En el Departamento de Chuquisaca, FANCESA cuenta con una cuota de mercado de 100% con una estabilidad del 100%.

En el Departamento del Beni, SOBOCE tenga una cuota del 84% el 2011, después de la salida de FANCESA del mercado y posterior a la disminución de la cuota de mercado de COBOCE de 82% a 3ª en la gestión 2009-2011.

En el Departamento de Tarija, SOBOCE obtuviera el 96% de la cuota de mercado el 2011, la cual se habría incrementado en el periodo 2003-2011 y mientras FANCESA bajó a un 4% de cuota.

En el Departamento de Oruro, desde el 2003, SOBOCE cuenta con el 100% del mercado y en el Departamento de Potosí, desde el 1997 cuenta con una cuota de 78% mientras que FANCESA obtuvo una cuota del 22%.

En el Departamento de Pando, SOBOCE tiene una cuota de mercado del 100%.

En el Departamento de Santa Cruz, existe una variabilidad de las cuotas de mercado, excepto SOBOCE que llega a contar con una cuota del 27%, mientras FANCESA cuenta con 58% e ITACAMBA con el 17%.

También advirtió indicios de que las empresas investigadas cuentan con una estabilidad en sus cuotas de mercado. SOBOCE en los departamentos de La Paz, Oruro, Beni, Pando y Tarija. COBOCE en el Departamento de Cochabamba, FANCESA en el Departamento de Chuquisaca y Potosí e ITACAMBA en los departamentos de Beni y Santa Cruz.

Igualmente que se tendría indicios de un presunto monitoreo de las cuotas de mercado por parte de las empresas integrantes del IBCH, debido a que la remisión de información realizada por las empresas integrantes sería constante y fluida y tendría un carácter sensible, como los volúmenes de venta que servirían para realizar el monitoreo, a raíz del cual, tendrían conocimiento de la cantidad que deberían producir, lo cual se reflejaría en la estabilidad que muestran sus cuotas de mercado y la posible compensación que podrá darse, en el seno de las reuniones del IBCH se presentarían temas relacionados con el volumen o cantidad a producir.

En relación a la vulneración del art. 10-l-c) del D.S. N° 29519, la AEMP señaló que habría indicios de una presunta actuación coordinada de las empresas investigadas, para quedarse con el control del Departamento donde se encuentra su planta de producción.

En la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/115/2012 de 23 de noviembre, luego del análisis de los descargos presentados por SOBOCE detallados en sus págs. 4 a 8, en las págs. 131 a 133, consideró probados los cargos imputados aplicando la sanción de multa. Las posteriores resoluciones de revocatoria (RA/AEMP/DJ/028/2013 de 8 de abril) y la jerárquica (Resolución Jerárquica MDPyEP 030.2013 de 20 de septiembre), ratificaron dicho acto administrativo.

En relación al cuestionamiento a la tipificación de las infracciones acusadas, específicamente la contenida en el art. 10-l-b) del D.S. N° 29519, la Empresa demandante consideró que la AEMP se equivocó en la tipificación de la infracción porque no precisó las conductas concretas que habría cometido y además, fue incapaz de referirse a la imputación contenida en el indicado inc. b) sin relacionarla directa o indisolublemente con la imputación contenida en el inc. c) al punto que el num. 8-2 de la Resolución N° 100/2012, se refiere de manera conjunta a esas dos imputaciones bajo el título "Adjudicación de mercado (cuotas de venta y distribución geográfica), lo cual se corrobora cuando se revisa la pág. 22 de la Resolución Sancionadora.

Dicho análisis queda además confirmado con un párrafo de la Resolución N° 028/2013 (ver pág. 42), cuando al darse cuenta del error de tipificación, la autoridad incorporó a la acusación un gráfico que no estaba en ninguna de las resoluciones anteriores (ver gráfico 7 en la pág. 20 de la R.A. N° 028 /2013), a partir del cual, afirmó que SOBOCE durante el periodo 2001-2011 limitó su producción; que en la gestión 2001 subutilizó su capacidad instalada; es decir, que contuvo, redujo, limitó sus volúmenes de producción de cemento respecto a los volúmenes que regirían en una situación en la cual las empresas compitieran entre sí.

De igual modo, incorporó el cuadro 2 y el gráfico 10 (ver págs. 27 y 28) con los cuales trata de demostrar que el 2011, las empresas produjeron menos de lo que podrían haber producido subutilizando su capacidad instalada, demostrándose que en esos párrafos de la resolución impugnada, la administración se percató del error, pero lejos de reconocerlo, pretendió en forma absolutamente extemporánea e ilegal, incorporar una acusación de la que SOBOCE no pudo defenderse porque los gráficos 7 y 10 y el cuadro 2, no estuvieron contenidos en las anteriores resoluciones administrativas y en consecuencia, no podían incorporarse en esa etapa del procedimiento para no vulnerar el debido proceso.

La revisión de los antecedentes administrativos realizada por este tribunal en el momento de emitir la presente sentencia, permitió comprobar que en relación a la tipificación de la infracción prevista en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519, la AEMP, al formular cargos en la R.A. N° 100/2012, consideró que existían indicios de un acuerdo realizado entre las empresas investigadas por el cual se habría coordinado su actuación para contar con una distribución limitada del mercado.

En la Resolución Sancionatoria N° 115/2012, al aplicar la sanción de multa, la AEMP consideró probado el cargo formulado denominado "Adjudicación del mercado mediante cuotas de mercado inc. b) del art. 10 del D.S. N° 29519 y en la pág. 22, la administración hace referencia al punto "8.2 Adjudicación de Mercado (cuotas de venta y distribución geográfica" del acto administrativo de imputación de cargos, glosando sus argumentos para concluir, que no era evidente el argumento de SOBOCE, tratándose de una parte introductoria al análisis de los descargos presentados por la demandante, el cual fue desarrollado a partir de la pág. 22. La resolución jerárquica en sus págs. 11 a 18, consideró que la tipificación de las conductas de la Empresa demandante fue adecuada.

Se concluye entonces que, no es evidente el argumento expuesto en razón de que la conducta atribuida a SOBOCE tipificada como infracción en el art. 10-I-b) del D.S. N° 29519, estuvo referida a la adjudicación de mercado mediante cuotas de mercado, la cual fue desarrollada ampliamente, habiéndose detallado cuál es la cuota porcentual de la Empresa demandante en el mercado del cemento boliviano, la cual difiere de la otra infracción atribuida tipificada en el art. 10-I-c) de la misma disposición normativa, relativa a la adjudicación del mercado mediante territorios.

Respecto a que la AEMP es incapaz de referirse a la imputación contenida en el inc. b) sin relacionarla directa o indisolublemente con la imputación contenida en el inc. c), se tiene que en la R.A. N° 100/2012 (pág. 31) se agrupa a ambos hechos en el punto 8.2; sin embargo, en la pág. 47 (punto 8.2.10) se efectúa un análisis separado de la distribución del mercado boliviano, para concluir en la pág. 72, que existían indicios de la posible adjudicación de territorios (art. 10-I-c) del D.S. N° 29519) por las empresas investigadas, describiéndose los hechos que sustentaban dicha imputación en las págs. 73 a 75 y, en el caso de SOBOCE, se le atribuyó contar con una cuota del 100% del territorio en el que se encuentra su planta de producción, así como otros porcentajes en otros departamentos, hecho que en criterio de la AEMP constituye indicio suficiente de la existencia de un acuerdo para la división territorial del mercado relevante afectando la competencia; se concluye entonces que lo afirmado en la demanda no es evidente y así lo entendió correctamente la autoridad jerárquica.

En relación a la observación relativa a los gráficos incorporados en la R.A. N° 028 /2013 de 8 de abril (resolución que denegó el recurso de revocatoria), se tiene que en la pág. 20, evidentemente cursa el Gráfico 7, vinculado al análisis de los argumentos formulados por la ahora demandante en su recurso de revocatoria (fs. 63 a 151 (carpeta 9) a la infracción atribuida por la AEMP con relación al art. 10-I-a) del D.S. N° 29519, ajena al presente análisis y en la que se discutió ampliamente la variación de precios. Lo mismo ocurre con el Cuadro 2 y el Gráfico 10 (págs. 27 y 28).

El análisis precedente permite concluir que no es evidente lo afirmado por la demandante puesto que el art. 10-I-b), describe como conducta anticompetitiva absoluta a los actos, contratos, convenios, arreglos o combinaciones entre agentes económicos competidores entre sí, cuyo propósito o efecto sea establecer la obligación de no producir, procesar, distribuir, comercializar o adquirir sino solamente una cantidad restringida o limitada de bienes o la prestación o transacción de un número, volumen, frecuencia restringidos o limitados de servicios, mientras que el inc. c) se refiere a dividir, distribuir, asignar o imponer porciones o segmentos de un mercado actual o potencial de bienes y servicios, mediante clientela, proveedores, tiempos o espacios determinados o determinables; consecuentemente, el cargo formulado se refirió a la distribución de cuotas de mercado no a la limitación de la producción u otras conductas.

Sobre la prueba y verdad material, la demandante plantea la nulidad de la resolución sancionadora porque fue emitida sin llevar a cabo una investigación idónea sobre un objeto cierto, sino que lo hizo sobre meras abstracciones, lo que la torna nula de acuerdo a lo dispuesto en el inc. b) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA).

Revisada la extensa argumentación planteada en este acápite, se concluye que son argumentaciones genéricas, que han sido desarrolladas por la demandante en los puntos concernientes a la argumentación relativa a las infracciones administrativas por las que fue sancionada, motivo por el cual, el análisis correspondiente será efectuado más adelante.

Sobre las presunciones e indicios, la demandante señaló que dado que la AEMP no utilizó los medios adecuados para llevar una investigación idónea y emitió las resoluciones administrativas confirmadas por la resolución jerárquica, violando el principio de verdad material así como el principio de proporcionalidad referido por el art. 4 de la LPA, tornó tales actos administrativos en nulos de pleno derecho conforme con el art. 35-c) de la misma disposición legal.

Al efecto apuntó que, como mencionó en los distintos recursos administrativos y lo reiterado en su demanda, pese a que el estándar probatorio internacional en materia de libre competencia admite la utilización de indicios y presunciones, estos deben ser sometidos a un riguroso análisis contra fáctico y, conforme a la legislación boliviana, deben ser verificados mediante una investigación que apunte en todo momento, a la verdad material; sin embargo, la AEMP sancionó a SOBOCE fundamentando su decisión en indicios y presunciones, pero no cumplió con la forma en la que esos indicios y presunciones deben ser utilizados.

Sobre este punto, conforme lo señalado precedentemente, el análisis será efectuado más adelante. Se aclara también que esta Sala Plena en el acápite V.3 de la presente resolución, emitió criterio respecto a la prueba en la materia.

También señaló que la autoridad demandada efectuó una larga referencia a lo que sostiene un tribunal extranjero (cuyas decisiones reflejan la realidad de un mercado ajeno al boliviano) y pretendió de forma colonialista invocarlo con efecto vinculante nacional, desconociendo la estructura que compone el bloque de legalidad en Bolivia y tomando en cuenta lo analizado por un tribunal extranjero que no forma parte de una organización o pacto al que se halle suscrito Bolivia mediante tratados internacionales, por ello, dicho criterio no puede bajo ninguna circunstancia, servir de jurisprudencia para resolver un caso boliviano cuyas características son distintas. La AEMP no ha hecho ni siquiera los

distingos necesarios para advertir cómo es que esos fallos extranjeros se aplicarían Bolivia, considerando las normas nacionales ni tampoco parece haberse tomado el trabajo de verificar si las normas constitucionales y legales de esos países, son semejante a las bolivianas. Específicamente aludió que la resolución sancionadora confirmada por la Resolución N° 028/2013 y por la resolución impugnada, consideró la Resolución 276-97-TDC del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia y de la Propiedad Intelectual, a través de su Sala de Defensa de la Competencia. Se refirió a la pág. 92 de la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada y citó el art. 62 del Reglamento del SIREFI, y añadió que la referencia a normas que no componen el bloque de legalidad boliviano, rompe el principio de seguridad jurídica pues coloca a SOBOCE frente a reglas desconocidas no aplicables al proceso en el que debe defenderse.

Sobre el punto, en la pág. citada de la R.A. N° 028 /2013 (resolución de revocatoria), la AEMP, al considerar el planteamiento de SOBOCE en sus descargos respecto al valor probatorio de las presunciones y solicitando la aplicación de los arts. 1317 y 1320 del Cód. Civ., y 477 del Cód. Pdto Civ., vigente en ese momento, así como el cuestionamiento reiterado en esta demanda, señaló que la doctrina extranjera considerada en la resolución sancionadora no ha sustentado toda la fundamentación de dicho acto administrativo sino en la normativa vigente y en las pruebas correspondientes.

A mayor abundamiento, la R.A. N° 028 /2012 de 23 de noviembre, en el análisis del valor probatorio de los indicios y presunciones en materia de prácticas anticompetitivas (págs. 48-53), estimó la jurisprudencia extranjera como un criterio básico respecto al empleo de dicho medio probatorio y al efecto, transcribió parte de la Resolución 276-97-TDC del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia y de la Propiedad Intelectual, emitida por la Sala de Defensa de la Competencia; sin embargo, lo hizo como parte de su análisis respecto a la idoneidad de dicha prueba, empero, no utilizó ninguna norma legal extranjera ni menos la aplicó, resultando evidente que aclaró que la resolución fue pronunciada en el marco del Reglamento de Regulación de la Competencia, aprobado con R.M. N° 190 y así también lo entendió correctamente la autoridad demandada.

Respecto al cuestionamiento relativo al uso de las estadísticas mencionadas en la resolución sancionadora también como prueba, resulta inconcebible que se aplique una sanción de esta naturaleza y magnitud con base en probabilidades que son utilizadas por los estados como forma de medición.

Tratándose de una afirmación genérica e imprecisa, no corresponde efectuar ninguna consideración. En relación a que la propia AEMP le restó valor a su propio argumento sobre el uso de indicios en calidad de prueba, no se considera necesario efectuar ningún análisis, en razón de que la valoración probatoria será analizada en el marco de los argumentos expuestos con relación a cada una de las infracciones atribuidas y sancionadas.

En cuanto se refiere al cuestionamiento al sustento probatorio de las imputaciones a partir del estándar probatorio utilizado en casos de libre competencia, la demandante señaló que las tres conductas imputadas a SOBOCE son prácticas concertadas sujetas a prohibición absoluta por lo que no solo se requería acreditar la existencia de las conductas imputadas sin necesidad de analizar los efectos negativos o positivos para la competencia y el bienestar de los consumidores, sino que el esfuerzo probatorio de la autoridad tenía que centrarse en demostrar que dichas prácticas existieron, tomando en cuenta que la demostración de su existencia, es mucho más que solo constatar determinados indicios de un paralelismo en las conductas de determinados agentes del mercado.

Finalmente, señaló que la R.A. N° 028 /2013, confirmada por la resolución impugnada y señaló que los indicios como las presunciones son sucedáneos de los medios probatorios; es decir, una actividad que solo complementa la finalidad de los medios probatorios y que a lo largo del procedimiento administrativo, la autoridad ha trabajado con indicios y presunciones, lo cual es acorde con el estándar probatorio internacional en casos de libre competencia, pero no suficientes a efectos de la legislación boliviana vigente. Además, no aplicó los indicios y presunciones correctamente, pues aunque válidos en esta materia, deben ser probados mediante la investigación de la verdad material que rige el procedimiento administrativo.

En relación a este punto, esta Sala Plena ha emitido criterio en el acápite V.3 de la presente resolución.

Sobre el art. 10-I-a) del D.S. N° 29519 , la Empresa demandante, partiendo de cada uno de los indicios determinados por la AEMP, cuya determinación fue confirmada por la resolución jerárquica, en líneas generales, considera que no existió un adecuado sustento probatorio que sostenga la imputación en su contra.

Por su parte, la autoridad jerárquica, sostuvo que el periodo de fiscalización desarrollado por la AEMP, estuvo compuesto desde su inicio en protocolos de fiscalización y por una serie de actuaciones administrativas de fiscalización y trabajo de gabinete relacionado con el análisis técnico-económico, valoración de datos estadísticos INE –IBCH, sobre volúmenes de producción entre otros; análisis técnico-legal, interpretación normativa, etcétera, sin dejar de lado el Estudio de la Cadena Productiva sobre el cemento a nivel nacional que desarrolló de igual manera la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, previamente al inicio de la Fiscalización de las empresas involucradas, instrumentos que fueron empleados en secuencia sistemática para probar esas prácticas anticompetitivas absolutas y después sancionarlas.

En la pág. 28 de la resolución jerárquica, la autoridad demandada señala que la AEMP, “en ejercicio de la verdad material, lejos de abstracciones, suposiciones o conjeturas como refiere el recurrente, estableció y comprobó fácticamente hechos, mismos que si bien fueron desarrollados amplia y propiamente en los acápites precedentes, es pertinente remarcar lo siguiente:

SOBOCE con el poder de mercado que dispone en el mercado boliviano del cemento, puede incurrir en prácticas colusorias con empresas rivales, sin que ello represente contradicción alguna.

El poder de mercado de SOBOCE en la industria del cemento no es considerado ilícito per se por la AEMP y mucho menos se le formularon cargos a SOBOCE por ello.

La menor variación en precios permite confirmar los análisis presentados en las Resoluciones de Formulación de Cargos, de que la industria del cemento se encuentra sometidas a un acuerdo colusorio que se encuentra en su etapa estacional.

El 21 de noviembre de 2000, los directores de SOBOCE instruyeron se analice la ley de competencia y a los efectos que la misma podría tener en la empresa, para marzo de 2001, se evidencian incrementos de precios del cemento de manera periódica hasta diciembre de 2008, con una tendencia propia de un acuerdo colusorio en etapa de transición y que durante el periodo enero 2009 a junio de 2011, se observa un acuerdo colusorio en etapa estacional.

Queda demostrado de manera fehaciente que en el mercado boliviano de cemento, se realizó el incremento de precios por encima de los que deberían presentarse en competencia, por parte de empresas cementeras miembros de un cartel.

Los acuerdos colusorios por lo general son más fáciles de lograr en mercados que presentan pocos actores.

SOBOCE no manejó sus precios de manera independiente sino que los coordinó con su competencia como parte de un acuerdo colusorio de fijación de precios.

SOBOCE limitó su producción y simultáneamente generó un incremento de precios, característica común de una colusión.

La AEMP ha fundamentado doctrinal y técnicamente, la comisión de prácticas anticompetitivas absolutas por SOBOCE y las demás empresas miembros de un acuerdo colusorio.

Se ha demostrado con pruebas fehacientes que el incremento simultáneo de precios a julio del 2011, no se debió a factores del mercado sino a un acuerdo colusorio entre SOBOCE y otras empresas cementeras.

Se ha demostrado la existencia de una actuación concertada que permitió a las empresas cementeras maximizar sus ingresos conjuntos.

La AEMP en concordancia con la doctrina del paralelismo plus, enunciada por SOBOCE, demostró que existe una práctica concertada entre empresas, que dio lugar a los incrementos de precios simultáneos de precios realizados entre las empresas cementeras en julio de 2011.

Del incremento de precios realizado por SOBOCE se genera una pérdida al bienestar que no se beneficia al sector de la construcción ni incide favorablemente en el proceso de competencia.

La disminución o eliminación de descuentos practicada por SOBOCE y por empresas cementeras rivales como una manera de estandarizar los precios de venta de manera coordinada con empresas rivales, demuestra la presencia de un acuerdo colusorio para la fijación de precios.

En el Acta de Reunión de Directorio 78 del IBCH, los representantes de las empresas SOBOCE, FANCESA e ITACAMBA, intercambiaron información con el objeto de incrementar los precios de venta para empresas de hormigón premezclado (Ready Mix y Concretex), que compiten en el mercado.

La AEMP formuló y sancionó los cargos de los incs. b) y c) del D.S. N° 29519, debido a que SOBOCE incurrió en dos conductas anticompetitivas absolutas distintas entre sí, enmarcadas en dichos incisos.

Las empresas cementeras, durante la gestión 2011, produjeron menos de lo que podrían haber producido (subutilizaron su capacidad instalada), de manera coincidente al incremento de precios simultáneo entre ellas, demostrado por la AEMP.

Es un hecho probado de manera técnica que las variaciones de participaciones de mercado de las empresas cementeras tanto a nivel nacional como departamental (en los departamentos donde las cementeras no zonificaron), son muy estables debido al acuerdo colusorio de las empresas cementeras.

SOBOCE omite el análisis técnico realizado por la AEMP relativo a coeficientes de variación muy estables a nivel departamental.

La AEMP evidenció que la Empresa SOBOCE transportó y comercializó sus productos desde su planta Viacha hasta las ciudades de Tarija, Santa Cruz y Cobija.

Se evidencia las salidas de las empresas cementeras FANCESA y SOBOCE de los departamentos de Oruro y La Paz, mercados en los cuales participaban activamente y donde a la fecha se encuentra únicamente producto de la Empresa SOBOCE, resultado de un acuerdo colusorio entre empresas cementeras.

La AEMP determinó correctamente el mercado relevante geográfico...”

Continuando con el análisis de los argumentos expuestos por la Empresa demandante, respecto a la primera infracción y a los cuatro indicios que formaron parte del razonamiento jurídico de la resolución impugnada y de los actos administrativos precedentes, se tiene lo siguiente:

En lo relacionado al primer indicio, SOBOCE señaló que de la lectura de las dos resoluciones administrativas, se desprende que está básicamente referida a la información contenida en un párrafo del Acta N° 78 del IBCH de 21 de febrero de 2011, en el cual se señala: “El Ing. Capela indicó que la mayor parte del déficit se presenta en el Departamento de Santa Cruz, en ese sentido, ofreció el apoyo de ITACAMBA para realizar la importación de una parte del clínker necesario a través de la hidrovía. Asimismo, considerando las dificultades de transporte, señaló que ITACAMBA podría proveer cemento para Ready Mix y Concretex, a un precio mayor a fin de recuperar los altos costos de importación” y que a partir de dicha interpretación del párrafo citado, la AEMP ha construido toda una teoría en virtud a la cual ese pequeño párrafo sería la prueba concluyente que determina que las empresas habrían intercambiado información sensible en relación a precios.

Corresponde precisar que respecto a este punto, la R.A. N° 100/2012 de 31 de agosto, al formular cargos contra la demandante, presentó los hallazgos de las diligencias preliminares tomando como base en el estudio del mercado de cemento que concluyó que se reduce a cuatro empresas SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA, por lo que puede entenderse que es un mercado con tendencia oligopólica (Situación del mercado en la que el número de vendedores es muy reducido, de manera que controlan y acaparan las ventas de determinados productos como si hubiera monopolio), altamente concentrado y que por ende, presentaba un mayor riesgo de que se conformen carteles (acuerdos colusorios en el mismo). En el caso de SOBOCE, tiene una cuota de mercado del 51,17% por lo que tiene participación dominante en el mercado de cemento.

Igualmente, consideró que en el intercambio de información resulta ser un elemento esencial al momento de dar continuidad a un cartel y que no se detecta hasta que una investigación de defensa de la competencia toma lugar, la AEMP al formular sus conclusiones en el punto 3. Denominado "Las Presuntas Prácticas Anticompetitivas" consideró que las empresas investigadas contaban con una asociación gremial (IBCH) por medio de la cual se realiza la recopilación de la información, algunas veces sensible y otras estratégicas. En este punto, se consideró relevantes las notas presentadas por las cuatro empresas investigadas refiriendo que enviaban información al Instituto Boliviano del Cemento y Hormigón; por consiguiente, si bien es cierto que en la parte introductoria del acto administrativo en análisis, se mencionó el Acta N° 78 como indicio, se concluye que no fue relevante en el momento de la formulación de cargos.

En la R.A. N° 115/2012 de 23 de noviembre (resolución sancionadora), en la valoración de los descargos de SOBOCE, se consideró dicha Acta 78, igualmente como un indicio de posible concertación de precios por haberse considerado información que fue intercambiada en dicha reunión, la cual la demandante considera que no era sensible y que estaba destinada a solucionar un problema de desabastecimiento del mercado de cemento, que fue de público conocimiento y que demuestra además, la preocupación de las propias autoridades de Bolivia, las cuales incluso declararon públicamente "se está trabajando con los empresarios y trabajadores de la construcción para que se pueda importar clínker y cemento" (declaración que se atribuye al Ministro de Obras Públicas, Walter Delgadillo de 16 de septiembre de 2010, aparecida en el portal jornadanet.com).

Es evidente que en la sesión del Directorio del Instituto Boliviano del Cemento y el Hormigón (IBCH), conformado por las cuatro empresas investigadas realizada el 21 de febrero de 2011, a la que asistieron SOBOCE, FANCESA e ITACAMBA y por vía telefónica COBOCE, cada Empresa informó sobre el estado real de los proyectos de ampliación a fin de introducir esos valores en el modelo preparado por el IBCH. Posteriormente, se consideró que SOBOCE estaba importando clínker desde la pasada gestión y cemento con la finalidad de abastecer el mercado y evitar problemas de abastecimiento y destacó la importancia de que la industria en su conjunto, asuma la responsabilidad de efectuar la importación de las 200.000 toneladas que se estimaron necesarias para la gestión 2011 en función a las proyecciones efectuadas por el IBCH. Posteriormente, el representante de ITACAMBA ofreció su apoyo para realizar la importación del clínker necesario a través de la hidrovía y que considerando las dificultades de transporte, podría proveer cemento para Ready Mix y Concretec a un precio mayor a fin de recuperar los altos costos de importación. El representante de SOBOCE señaló que era importante analizar la logística disponible. Igualmente, el representante de FANCESA señaló las dificultades de la importación. COBOCE por vía telefónica informó que ya había decidido importar el clínker necesario. Finalmente, los directores acordaron presentar el tema al Ministerio de Obras Públicas.

Sobre el contenido de dicha acta, se concluye que, el Directorio del IBCH, conforme se extrae de su página web "es una institución sin fines de lucro, dedicada a la investigación, transferencia de tecnología y promoción de las aplicaciones del cemento y el hormigón. Fue fundado el 21 de agosto de 1996 por la industria cementera nacional, actualmente conformada por SOBOCE Viacha de La Paz, SOBOCE Warnes de Santa Cruz, SOBOCE El Puente de Tarija, SOBOCE EMISA de Oruro, FANCESA de Sucre, COBOCE de Cochabamba e ITACAMBA de Santa Cruz. Desde su fundación en 1996, el Instituto ha aportado de manera significativa al desarrollo del pavimento rígido del país, así como a una eficiente transferencia de tecnología en el uso del cemento y el hormigón especialmente en carreteras..." Presta servicio de asesoramiento técnico y cuenta con una biblioteca a disposición para consulta y desarrollo de investigaciones. Publica el Boletín Concretando con noticias de actualidad y brinda información estadística de producción y ventas de cemento como indicador fundamental para la evaluación económica del país.

Ahora bien, respecto al criterio valorativo expuesto por la autoridad demandada, apoyado por el conjunto de elementos obtenidos en la investigación preliminar y en el proceso sancionatorio, se considera adecuado y sin error, en razón de que ante la evidencia de un mercado de cemento de corte oligopólico, la AEMP midió el nivel de concentración económica con la fórmula expuesta en las páginas 12 y 13 de la R.A. N° 100/2012 (cuya aplicación no fue objetada) y previo proceso preliminar y sancionatorio, concluyó que existen indicios de un acuerdo colusorio entre las cuatro empresas cementeras de Bolivia, conclusión a la que arribó luego de valorar los precios, las cuotas de mercado y la distribución geográfica, verificando además, que las cinco empresas cementeras forman parte del Directorio del IBCH, entidad privada sin fines de lucro, en la que intercambian información relativa a su producción, volúmenes de producción y dificultades con los insumos necesarios para la producción del cemento portland en un momento determinado del tiempo en el que se propuso poner dicha dificultad en conocimiento del Órgano Ejecutivo, aspecto que resulta contradictorio con la lógica de la competencia empresarial que es la lucha por los clientes por una coordinación entre empresas que en inicio se suponen competidoras; consecuentemente, lo señalado por la demandante no es evidente.

Respecto al segundo indicio, relativo a la supuesta coordinación en los precios de venta, la demandante considera que los indicios con los que ha construido la acusación la AEMP, son indicios muy débiles e inconsistentes y que existen explicaciones alternativas razonables para ellos, que descartan un escenario de práctica colusoria.

En la demanda, SOBOCE señala que son alternativas razonables, el hecho de que el contenido del Acta N° 78 del IBCH, no contiene ninguna referencia directa ni indirecta a un acuerdo para incrementar o fijar precios y su fecha (21 de febrero de 2011), no tiene relación con los eventos que menciona la AEMP que ocurrieron en julio y agosto de 2011. Que los precios de venta del cemento no son secretos en un mercado como el de Bolivia, en el que intervienen cuatro actores (argumento que no fue respondido por la autoridad administrativa).

Agregó que el solo hecho de que dos empresas (SOBOCE y COBOCE) hayan incrementado sus precios en un mismo mes, no puede permitir a la AEMP deducir que dicho incremento obedece a un acuerdo colusorio, posición que es aceptada de manera uniforme por la doctrina y jurisprudencia internacional (citó la Resolución N° 036-2004-INDECOPI/CLC y al autor Galán Corona).

Apuntó que la decisión de incrementar sus precios en el mes de julio de 2011, fue unilateral y resultado de un análisis técnico-económico realizado en forma independiente y que algunas de las empresas los incrementaron en el mes de julio y otras en el mes de agosto, lo que no puede ser considerado como un indicio de acuerdo colusorio porque se trata de la respuesta natural de seguimiento al líder, en un mercado en el que solo operan cuatro jugadores y en el que, como lo reconoce la propia AEMP en la R.A. N° 100/2012 (ver pág. 5), existe muy poca lealtad a la marca dada la naturaleza homogénea del producto. Como se puede ver, la AEMP no respondió en absoluto a ese cuestionamiento en la R.A. N° 028 /20132. Finalmente señaló que dicho incremento de precios fue aprobado por el Gobierno.

En cuanto a la referencia que hace la AEMP al incremento del precio del cemento IP-40 en julio de 2011 (ver gráfico 5 en la pág. 28 de la R.A. N° 100/2012), llama poderosamente la atención que pretenda deducir de ese hecho, algún acuerdo colusorio, toda vez que en los cuatro cuadros presentados, y que corresponden a los departamentos de Cochabamba, La Paz, Santa Cruz y Tarija, solo se hace referencia a un incremento realizado por la Empresa SOBOCE y no se aprecia incrementos similares de ninguna otra empresa.

En la Resolución N° 028/2013, se señala que dicha data se refería solo a la Empresa SOBOCE, “sencillamente porque no hay otras empresas que comercialicen cemento IP-40 en dichos departamentos”, lo cual no hace sino ratificar su posición, esto es que el indicio presentado resulta absolutamente insuficiente para probar una presunta concertación en el incremento de precios y que una explicación más razonable es, que se haya tratado de una decisión unilateral de la Empresa líder en el mercado (SOBOCE), seguida luego, por las demás empresas competidoras. En efecto, si como sostuvo la AEMP y ratificó la autoridad jerárquica, no existían en esos cuatro departamentos otras empresas que comercialicen el cemento tipo IP-40 ¿con quién habría concertado SOBOCE dicho incremento de precios? Obviamente para concertar se requiere que haya competidores y si SOBOCE no tenía competidores para el mercado de cemento tipo IP-40 en esos cuatro departamentos, es sencillamente imposible que haya concertado un incremento de precios.

A efecto de resolver el planteamiento de la demandante, la resolución sancionadora R.A. N° 115/2012, en la pág. 14 correspondiente al análisis de los descargos presentados por SOBOCE a la resolución de imputación de cargos, consideró que era significativo el caso de Cochabamba, donde SOBOCE y COBOCE incrementaron de manera simultánea sus precios de venta el mes de julio de 2011.

En la pág. 116, concluyó que las empresas cementeras utilizaron al IBCH como medio para intercambiar información sensible como ser cuotas de mercado, abastecimiento del mercado, costos de transporte, precios de venta de productos, proyectos de ampliación de sus plantas de producción, proyectos carreteros gubernamentales, importación de insumos y productos y otros más, con la finalidad de facilitar el acuerdo entre las empresas cementeras o dar continuidad al cartel.

Con relación al incremento del precio IP-30 a partir de julio de 2011, la AEMP tomó el caso de Cochabamba, donde SOBOCE y COBOCE incrementaron de manera simultánea sus precios de venta en julio. Finalmente, también consideró la inexistencia de decrementos en el periodo comprendido entre 1999-2010. Finalmente, en sus conclusiones, señaló que SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA incrementaron el precio del cemento de manera coordinada en un periodo similar.

La R.A. N° 028 /2013 de 8 de abril, confirmó dicha conclusión al haber considerado que el análisis de los distintos elementos utilizados por la AEMP, demostraron la coordinación entre las empresas para incrementar precios de manera simultánea, criterio valorativo que se considera adecuado y sin error, porque no resultan suficientes los contra indicios que pretende mostrar la demandante los cuales, son aislados y no muestran una explicación alternativa en los términos señalados en la presente resolución; es decir, que ante el hecho del mercado cementero integrado por cuatro empresas, que se reúnen para intercambiar información en junio de 2011, se presenta un incremento casi simultáneo de precios en el cemento, existe un vínculo razonable y razonado de una coordinación.

En cuanto al incremento el precio del cemento IP-40 y que SOBOCE era la única Empresa que comercializaba dicho producto en Cochabamba, y que por ello no pudo concertar precios, dicho argumento fue respondido por la AEMP en el último párrafo de la pág. 76, concluyéndose también, que de ninguna manera desvirtúa lo señalado precedentemente.

Respecto a la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 089/2012, relativa a que los precios son de carácter público, no son confidenciales y que son de fácil acceso no solo para la competencia, sino para cualquier persona, se tiene presente que el contexto en que fue pronunciada se refirió a la solicitud de confidencialidad de documentación planteado durante el proceso investigativo, por lo que la afirmación de la demandante respecto a que el incremento de precio se debió al seguimiento al líder, por razones y motivaciones no conocidas ni concertadas por la Sociedad.

Se concluye también, que el liderazgo en el mercado de SOBOCE, debido a que copa el 51,17% del mercado y que sus decisiones sobre precios son seguidas por las demás cementeras, no resulta razonable en el contexto señalado precedentemente.

En relación al tercer indicio, la demandante señala que se remite a la larga y precisa explicación que dio a la AEMP sobre la subida de precios, habiendo fundamentado todos los factores que constituían contra indicios contundentes que debieron permitir a las distintas autoridades descartar cualquier presunción de un acuerdo colusorio derivada de un indicio tan débil como es la simple constatación de una tendencia creciente del precio del cemento portland en Bolivia en el periodo 1999-2010, la cual puede tener muchas otras explicaciones distintas a las de un acuerdo colusorio.

En efecto, como consta en el expediente SOBOCE ha presentado información económica que acreditaría que esa misma tendencia creciente del precio del cemento se aprecia por lo menos en el periodo 2007-2012, en varios otros países de la región. Además, la tendencia creciente en el mismo periodo, del precio de varias de las materias primas que utilizan las fábricas de cemento, tales como la piedra caliza por ejemplo y los incrementos salariales que por mandato legal se han efectuado en esos años. Asimismo, el crecimiento de la demanda total por

año de cemento de manera constante en el periodo 2002-2012, lo cual por sí solo podría explicar la tendencia creciente del precio en el mismo periodo.

En el Cuadro 6 de la pág. 29 de la R.A. N° 100/2012 (de formulación de cargos), se tiene que dicha información emerge del análisis efectuado por la AEMP en relación a los indicios que le permitieron iniciar el procedimiento sancionatorio y se refiere a la aparente fijación de precios entre posibles empresas coludidas en el mercado del cemento que podría verse reflejada en la evolución de los precios de venta de cemento en Bolivia durante el periodo 1999-2010, que de acuerdo al gráfico 6 (pág. 29) tiene tendencia creciente cuando se esperaría que en un mercado de competencia, se presentasen tanto incrementos como decrementos en dichos precios de venta.

Ahora bien, en la Resolución 115/2012 (sancionatoria), en la pág. 16, fueron valorados los argumentos y documentos de SOBOCE, concluyéndose que no representaban un justificativo a una coordinación para fijar precios, y que demostraban que los precios de cemento han sido bajos respecto a otros materiales de construcción y que SOBOCE incurrió en elevados costos salariales.

Al respecto se considera que la argumentación de SOBOCE no resulta suficiente como contraindicio que pueda desvirtuar el cargo formulado, puesto que –se reitera una vez más– en el análisis del conjunto de elementos que configuran un acuerdo colusorio, también se razona como un indicador de su existencia. Al efecto, la AEMP señaló en la Resolución Sancionatoria que la información presentada por SOBOCE no desvirtúa en análisis de la Administración en el que se estableció que la menor variabilidad en los índices de precios del cemento representa la presencia de un cartel del mercado de cemento que se encuentra en su etapa estacional; es decir, en una etapa posterior al incremento de precios realizado por empresas en la etapa de transición. En la resolución jerárquica, se consideró también la inexistencia de decrementos en sus precios en el periodo 1999-2010.

Sobre el cuarto indicio, la demandante señala la existencia de una supuesta eliminación o disminución de descuentos en el periodo 2010-2011; sin embargo, la sola eliminación o disminución de descuentos no es un indicio necesario de una concertación, más aun si no es posible siquiera establecer un momento en el tiempo en el cual se inicia dicha supuesta eliminación o disminución. Lo sería si y solo si fuera posible demostrar que dicha conducta tuvo como antecedente algún tipo de acuerdo, pero eso no está demostrado en este caso.

En el punto, la resolución jerárquica sostuvo con relación a la disminución o eliminación de descuentos, que la AEMP estableció que la conducta de SOBOCE en el mercado de cemento, refleja una tendencia decreciente de descuentos, lo cual constituye un indicio de una coordinación para fijar precios. Apunta también, que en sus descargos la ahora demandante, argumentó que relaciona la falta de otorgamiento de descuentos con la implementación de otros beneficios para sus clientes relacionados directamente con el servicio al cliente; situación que se consideró concordante con los casos en que debido a acuerdos colusorios, empresas rivales dejan de competir en precios y se enfocan en competir en otras áreas (otros beneficios) que puedan generar la lealtad de sus clientes, lo cual representa un elemento de convicción de los acuerdos competitivos en la industria del cemento presente en el mercado boliviano.

La glosa precedente evidencia que el argumento de la autoridad jerárquica no ha sido impugnado por la demandante, motivo por el cual, no corresponde emitir pronunciamiento.

En relación a la infracción del art. 10-I-b) del D.S. N° 29519, la demandante señaló que la AEMP consideró probada la imputación contenida en el inc. b) a partir de un único indicio consistente en la presencia de cuotas de mercado estables y presumió que las empresas coordinaron la fijación de cuotas de mercado y luego concluyó que existiría una limitación o restricción a la comercialización del cemento, por ello, considera que no existió un adecuado sustento probatorio que sostuviera la imputación de la AEMP contra SOBOCE.

Respecto al único indicio con el que fue sancionada, apuntó que la acusación inicial estaba basada en una presunta concertación entre cuatro empresas que concurren en el mercado en el que cuentan con una estabilidad de cuotas de mercado de la siguiente forma: SOBOCE S.A., en los Departamentos de La Paz, Oruro, Beni, Pando y Tarija, COBOCE Ltda., en el Departamento de Cochabamba, FANCESA en los departamentos de Chuquisaca y Potosí e ITACAMBA en los departamentos de Beni y Santa Cruz; sin embargo, en la pág. 138 de la resolución sancionatoria se concluyó que la Empresa ITACAMBA CEMENTO S.A. no había participado en la fijación de cuotas de mercado y que por ello, su actuación no había limitado o restringido la comercialización de cemento, por ello, existen contra indicios que no fueron tomados en cuenta, tales como el coeficiente de variación de la Empresa FANCESA en el Departamento de Cochabamba o la falta de estabilidad en las cuotas de participación de la Empresa ITACAMBA. Además pidió se tome en cuenta que:

1) No resulta racional que las empresas hubieran concertado respecto a cuotas de participación de mercado y que no hubieran incluido a una de ellas, porque se limitarían las posibilidades reales de éxito del cartel, pues la Empresa que no habría participado en el presunto acuerdo podría haberse beneficiado con los espacios que dejaban las empresas participantes.

2) Tampoco resulta racional que la AEMP considere que la Empresa ITACAMBA, sí participó del acuerdo para la fijación de precios pero no en el acuerdo para la estabilización de cuotas de participación de mercado, pues no existiría ninguna explicación razonable que justifique que las demás empresas supuestamente participantes en el acuerdo hayan permitido que una de ellas lo incumpla, aunque sea parcialmente.

3) Por el contrario, es más razonable pensar que los contra indicios existentes, esto es, la inexistencia de estabilidad de cuotas de participación de la Empresa ITACAMBA en el mercado nacional boliviano de cemento, el coeficiente de variación de la Empresa FANCESA en el Departamento de Cochabamba, la inexistencia de evidencias de una sanción a la Empresa FANCESA o a la Empresa ITACAMBA CEMENTO S.A. por incumplimiento de un presunto acuerdo de repartición de cuotas de mercado, hagan desechar la tesis de una supuesta concertación en tal sentido.

Concluyó su planteamiento haciendo las siguientes preguntas: ¿cómo podrían las otras tres empresas saber cuál sería su participación en los mercados de Santa Cruz y Beni, si no controlaban la producción y/o venta de ITACAMBA? ¿Cómo podrían las otras tres empresas estar seguras que dicha empresa, no iba a incrementar su participación en los mercados de Santa Cruz y Beni, si no controlaban la producción y/o

venta de la Empresa ITACAMBA? ¿Cómo podrían las otras tres empresas que supuestamente participaron, estar seguras de que la Empresa ITACAMBA, no iba a incursionar en territorios supuestamente asignados a alguna de las otras empresas y en tal medida, distorsionar el acuerdo? Si según la tesis de la AEMP, ITACAMBA sí participó del acuerdo de fijación de precios ¿cuál sería la razón para que dicha Empresa no participe también de los otros dos supuestos acuerdos del cartel? ¿No se sería evidentemente injusto para la empresa que se la obligue a firmar un precio concertado y al mismo tiempo, no se le otorgue el privilegio de asignarle una cuota de participación en el mercado y determinados espacios geográficos como supuestamente estaban recibiendo los otros integrantes del cartel? Apuntó que ninguna de esas interrogantes ha podido ser respondida por la AEMP en la Resolución N° 28/2013 confirmada por la resolución impugnada, sencillamente porque su tesis es absolutamente inconsistente.

En relación a los argumentos y preguntas expuestas precedentemente, corresponde inicialmente señalar que la R.A. N° 115/2012 (resolución sancionadora), evidentemente concluyó que la Empresa ITACAMBA no participó en la fijación de cuotas de mercado realizada entre SOBOCE, COBOCE y FANCESA.

Posteriormente, en la R.A. N° 028 /2013, la AEMP al resolver el recurso de revocatoria planteado por SOBOCE respecto a idéntico argumento que el planteado en la demanda de no haberse analizado los contra indicios, señaló a partir de la pág. 79 hasta la 80 que "... no excluyó del análisis los "contra indicios", sino que posterior a una valoración de los resultados de los Coeficientes de Variación de FANCESA en Cochabamba, se descartaron por tener una incidencia mínima que no afecta los resultados de las demás cementeras, además, los resultados de los coeficientes de Variación en el Departamento de Santa Cruz, que permitieron concluir que ITACAMBA no participó en la fijación de cuotas de mercado, son resultados que no se presentaron para las demás empresas cementeras ni en Santa Cruz ni en los demás departamentos de Bolivia que fueron analizados... el análisis del perito legal es realizado de manera incompleta e incorrecta; incompleta porque no considera en su análisis el hecho de que la variación de cuotas de mercado de la Empresa ITACAMBA fue el resultado de decrementos progresivos en su cuota de mercado a partir del 2006 hasta el 2011; incorrecta porque al omitir un elemento básico como es la tendencia decreciente de las cuotas de mercado de ITACAMBA infiere erróneamente que una Empresa rival a ITACAMBA le reclamará (como miembro de un cartel) por permitirle ganar una mayor cuota de mercado. Las empresas miembros del cartel boliviano de cemento, no reclamaron a ITACAMBA por disminuir su cuota de participación de mercado en Santa Cruz porque ello representó un incremento en participación para las distintas empresas rivales. Un reclamo al incumplimiento del acuerdo colusorio se hubiera presentado, si es que ITACAMBA hubiese incrementado su cuota de participación por encima de la pactada por los miembros del cartel".

Ahora bien, en la resolución jerárquica consta que el argumento expuesto en su recurso de revocatoria y en su demanda, fue reiterado; sin embargo, no plantea ningún agravio sobre el por qué considera que el razonamiento expuesto por la AEMP es incorrecto. Por su parte, la autoridad demandada (págs. 21-23), desestimó el recurso por haber considerado que el análisis de la autoridad de fiscalización fue correcto.

Ahora bien, en la demanda planteada por SOBOCE, tampoco se ofrece un agravio que emerja de la interpretación, análisis y aplicación de la norma que hubiera efectuado la autoridad demandada, sino que se expone un criterio que ya fue resuelto negativamente en instancia administrativa, empero no se brinda a esta Sala Plena, la argumentación correspondiente para efectuar el control de legalidad solicitado, incumpléndose la carga argumentativa que le corresponde.

En cuanto se refiere a la infracción prevista por el art. 10-I-c) del D.S. N° 29519, SOBOCE, remitiéndose íntegramente a los argumentos de hecho y de derecho expuestos por SOBOCE en sus recursos de revocatoria y jerárquico, consideró que no existe un adecuado sustento probatorio que sostenga la imputación de la AEMP, respecto a una supuesta comisión de la conducta tipificada por el art. 10-I-c) del D.S. N° 29519, por lo que debe ser declarada improbadamente. Refiriéndose a los dos indicios que sustentaron la actuación de la AEMP, señaló:

Respecto al primer indicio, considera que existe una explicación mucho más simple y racional que la de un acuerdo colusorio y la respuesta se encuentra en la propia Resolución N° 100/2012, específicamente en sus págs. 7 y 8, cuando la propia AEMP reconoce la importancia del costo del transporte y la necesidad de vender la mayor parte de la producción en un radio cercano a la ubicación física de la planta, por ello, la respuesta a la defensa presentada es bastante pobre y absolutamente errada.

Es evidente que la Resolución N° 100/2012 (de formulación de cargos), expone en su parte introductoria, al cemento y su proceso de elaboración; en las págs. 7 y 8, respecto a su comercialización, efectúa un análisis de la importancia de los costos de transporte respecto a los costos de producción y, siendo que pueden llegar a representar un 25% del precio del cemento, es uno de los principales motivos para que las plantas vendan su producción en un radio de entre 160 a 240 kilómetros. Ahora bien, en cuanto a los hallazgos que dieron lugar a la imputación de la comisión de la infracción se encuentran en las págs. 72 a 75. Finalmente, en la misma pág. se señala que existían indicios de una presunta actuación coordinada entre SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA, para quedarse con el control del Departamento donde se encuentra su planta de producción.

Que igualmente, se habrían dividido espacios geográficos en los departamentos en los que no contaban con plantas de producción. La Resolución 115/2012 (sancionadora), consideró probado el cargo formulado; al efecto, en las págs. 132-133, se lee que SOBOCE comercializa sus productos a distancias superiores a los 900 km. (desde la planta Warnes a Tarija) y no así, por ejemplo en Sucre (donde FANCESA vende su producto) que quedaría más cerca, por ello se consideró que el argumento utilizado resulta infundado y no representa un descargo. En la Resolución N° 028/2013 (revocatoria), se confirmó dicho razonamiento al igual que en la resolución jerárquica.

En la demanda en análisis, no se planteó ninguna explicación que desvirtúe el razonamiento de la autoridad demandada sino que se reiteró la argumentación expuesta en el recurso jerárquico, por ello, no corresponde emitir pronunciamiento. En relación a que no se había tomado en cuenta el volumen de producción conjuntamente con la distancia recorrida,

En cuanto al segundo indicio, referido a que, con base en simples cuadros estadísticos se concluyó que las empresas se hubieran repartido espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción, es inconsistente porque solo se

aplicaría a espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción y no se presentó ningún indicio concreto y concluyente respecto a un posible acuerdo colusorio en la repartición de mercados en función de espacios geográficos.

Añadió que aportó suficientes elementos probatorios que sirven como contra indicios en este caso, respecto por ejemplo, a la imputación de no abastecer el mercado de Sucre. En efecto, SOBOCE ha señalado como razón que justifica la no presencia en Sucre, el elevado flete que se tendría que pagar, inclusive de retorno porque a diferencia de la ruta La Paz-Santa Cruz, no habría carga de retorno entre Sucre y La Paz. A ello se agrega el precio al que comercializa la competencia el cemento en Sucre (Bs 46 por bolsa, en comparación a Bs. 53,50 que es el precio al que se comercializa el cemento en La Paz), lo cual constituye una razonable explicación para que SOBOCE decida destinar su producción hacia otros mercados que le resultan más rentables que Sucre, descartándose cualquier explicación derivada de un hipotético y no probado, acuerdo colusorio.

La AEMP consideró que SOBOCE, COBOCE, FANCESA e ITACAMBA, actuaron coordinadamente para dividirse espacios geográficos en los departamentos en los que no cuentan con plantas de producción de la siguiente manera: Beni: SOBOCE, COBOCE e ITACAMBA. Potosí: SOBOCE y FANCESA. Pando: SOBOCE.

Ahora bien, la revisión de los argumentos presentados por SOBOCE en instancia jerárquica, resumidos en las págs. 7 y 8 de la resolución jerárquica, dan cuenta que el argumento planteado fue el siguiente: "... en cuanto a la imputación que se hace a SOBOCE por no comercializar sus productos en Sucre (Departamento de Chuquisaca), la misma resulta absolutamente inconsistente para el propósito de acreditar una posible práctica colusoria de repartición de mercados en función a espacios geográficos, pues la data que aparece en el gráfico 11 de la Resolución N° 100/2012, demuestra que la sociedad no participa en dicho mercado desde el año 1999, con lo cual es imposible que pudiera haber llegado a algún acuerdo colusorio con posterioridad al 16 de abril de 2008 para no participar en un mercado en el que no se encontraba desde el año 1999...", consecuentemente, resultando evidente que no puede discutirse en esta instancia, hechos nuevos que no hayan sido discutidos previamente en sede administrativa, no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Respecto al agravio denominado ilegal fijación de la multa impuesta a SOBOCE, la demandante señaló:

a) Que se ha sancionado a SOBOCE por la comisión de tres infracciones, cuando como se ha demostrado, el supuesto hecho que fue subsumido en la infracción tipificada en el inc. b) del art. 10-I del D.S. N° 29519, en realidad corresponde al inc. c), por lo que en realidad se trata de dos infracciones y no tres.

Esta Sala Plena ha concluido que no es evidente lo afirmado por la demandante y que se trata de tres infracciones.

b) Se ha calculado la multa en función el tope máximo previsto en la R.M. N° 190, sin analizar los criterios de gravedad, previstos en el art. 35, ni las agravantes ni atenuantes reguladas en los arts. 36 y 37 de dicha norma.

En el recurso de revocatoria planteado contra la R.A. N° 155/2012 (sancionadora), el agravio planteado por la ahora demandante, consistió en señalar que no se había aplicado la normativa incluida en el art. 6-3) de la R.M. N° 190, sin haber emitido ninguna queja respecto al argumento planteado en la demanda en análisis, motivo por el cual, no corresponde emitir pronunciamiento al respecto. Igual ocurrió al plantearse el recurso jerárquico, resuelto con la R.M. N° 030-2013.

c) La demandante denunció también, que se inaplicó el art. 6-3) de la R.M. N° 190, norma que regula el caso de concurso de infracciones y establece que cuando concurren varios actos, hechos u omisiones que constituyen dos infracciones relacionadas entre sí, se deberá aplicar la sanción que corresponda a la infracción más grave. Si esta fuera sancionada con multa, se incrementará hasta un 50% de dicha sanción.

En este caso, es evidente que se trata de varios actos que supuestamente constituirían dos infracciones (art. 10-I-a) y c) del D.S. N° 29519), por lo que, de haberse probado dichas infracciones, la multa máxima que podría aplicar la AEMP, es la que corresponde a una sola infracción más el 50%, siendo por ello, ilegal que la AEMP haya aplicado la multa correspondiente a tres infracciones.

En autos la demandante reclama la aplicación de la indicada previsión normativa, mientras que la autoridad demandada señala que no es aplicable porque las conductas anticompetitivas cometidas por SOBOCE no se encuentran relacionadas entre sí, en razón de que de la lectura del art. 10 del D.S. N° 29519, se extrae que existen cuatro grupos de infracciones que son independientes y no se encuentran relacionadas entre sí porque afectan la formación del precio (inc. a); limitan la cantidad de un bien o servicio producido o distribuido en el mercado (inc. b), dividen territorialmente el mercado (inc. c) y coordinan posturas en licitaciones (inc. d).

Teniendo en cuenta que el num. 3) del art. 6 del Reglamento de Regulación de la Competencia en el marco del D.S. N° 29519, aprobado con R.M. N° 190 de 25 de mayo de 2008, sobre el concurso de infracciones, señala que: "cuando concurren varios actos, hechos u omisiones que constituyen dos o más infracciones relacionadas entre sí, se deberá aplicar la sanción que corresponda a la infracción más grave. Si esta fuera sancionada con multa, se incrementará hasta un 50% de dicha sanción", la unidad de medida para determinar si existe concurso de infracciones, es la existencia de relación entre las contravenciones cometidas, condición que de la lectura de la norma contenida en el art. 10-I del DS 20519, no se presenta en el caso en análisis porque la previsión en análisis señala que son conductas anticompetitivas absolutas los actos, contratos, convenios, arreglos o combinaciones entre agentes económicos competidores entre sí, cuyo propósito o efecto sea cualquiera de los siguientes:

a) Fijar, elevar, concertar o manipular el precio de venta o compra de bienes o servicios al que son ofrecidos o demandados en los mercados, o intercambiar información con el mismo objeto o efecto.

b) Establecer la obligación de no producir, procesar, distribuir, comercializar o adquirir sino solamente una cantidad restringida o limitada de bienes o la prestación o transacción de un número, volumen, frecuencia restringidos o limitados de servicios;

c) Dividir, distribuir, asignar o imponer porciones o segmentos de un mercado actual o potencial de bienes y servicios, mediante clientela, proveedores, tiempos o espacios determinados o determinables;

d) Establecer, concertar, coordinar posturas o la abstención en las licitaciones, concursos, subastas públicas.

Se concluye, que la norma prevé que son conductas anticompetitivas absolutas los actos, contratos, convenios, arreglos o combinaciones entre agentes económicos competidores entre sí, cuyo propósito o efecto sea cualquiera de las cuatro posibilidades específicamente previstas por la norma, estableciéndose que dichos efectos, son independientes entre sí.

En relación a los derechos y garantías constitucionales cuya infracción acusa la demandante, se tiene lo siguiente:

a) Presunción de inocencia, porque la AEMP dictó la resolución sancionadora luego de un proceso en el que utilizó prueba ilícita y prueba que no era idónea conforme a las normas administrativas que rigen su actividad (ni siquiera probó, conforme a los estándares probatorios de libre competencia y mediante elementos fácticos, los indicios utilizados como sustento de la acusación y posterior sanción). Pero además, desde el comienzo del proceso sancionador, la AEMP presumió la mala fe de SOBOCE y presumió su culpabilidad sin admitir prueba en contrario. La AEMP, violó así dicha garantía constitucional fundamental.

Sobre la vulneración acusada, además de existir imprecisión en la argumentación que no expone cuál es la prueba ilícita y cuál la prueba que no sería idónea, se concluye que en el análisis efectuado a los argumentos de inexistencia de suficiente sustento probatorio, esta Sala Plena ha analizado y resuelto cada caso en la forma en la que fue planteado.

b) Irretroactividad de la ley y prescripción.

La AEMP indicó en su momento, que la determinación de los cargos contenidos en la Resolución N° 100/2012, solo abarcaba a las gestiones 2010-2011, pero advirtió que esa no era una limitación para realizar el análisis histórico del mercado, más aun de advertirse una conducta anticompetitiva continua y que en la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada, señala que con el fin de hallar la verdad material de los hechos era preciso recurrir a lo evidenciado en el Acta de Reunión de Directorio de la Empresa SOBOCE de 21 de noviembre de 2000, introduciendo un nuevo elemento que no fue parte de la resolución de cargos que fueron imputados, permitiendo así a SOBOCE, ejercer su derecho a la defensa y demostrar que dicha acta no contenía acuerdo alguno y que su uso era ilícito por tratarse de un papel privado protegido por la inviolabilidad reconocida por el art. 25 de la C.P.E.

Sobre el punto, revisada la R.A. N° 115/2012 (sancionadora), se evidencia que la sanción impuesta a SOBOCE por haber intercambiado información sensible, incrementado el precio del cemento de manera coordinada y no presentar descuentos en sus precios abarcó el periodo 2010-2011, al igual que la infracción relativa a la fijación de cuotas de mercado estables. Similar razonamiento respecto a la prescripción, caso en el que la actora sostiene que existió una declaración completamente arbitraria y manifiestamente contradictoria de la AEMP, cuando advirtió con relación a la temporalidad para el análisis del caso, que comenzaba a partir del momento en que la práctica competitiva inició, debido a que se trataría de una práctica continua en el tiempo.

c) Privacidad, propia imagen y reputación.

El art. 25-II de la C.P.E., prevé que son inviolables los papeles privados; sin embargo la AEMP, transgrediendo el derecho constitucional a la inviolabilidad de los papeles privados, utilizó el Acta de Directorio del IBCH 78 e hizo públicos algunos de sus términos y modificó su sentido para inferir que dicha acta, constituye un instrumento que refleja un pacto colusorio para, entre otros, manipular los precios del cemento y que SOBOCE no renunció en ningún momento a la privacidad de esa acta, ni de las otras de Directorio del IBCH en el que participa en calidad de asociada, utilizando como única prueba un documento privado y cuya privacidad, constituye un derecho de SOBOCE y del propio IBCH.

Sobre este punto, el art. 30 de la R.M. N° 190, tienen la facultad de solicitar a la AEMP, la reserva de la información en los casos previstos por dicha norma, consecuentemente, correspondía al IBCH – como depositario de los archivos de las actas de su directorio, solicitar dicha reserva.

d) Debido proceso.

La AEMP, advierte en la resolución sancionadora que dado que SOBOCE es parte de una investigación en el marco de la defensa a la competencia en la cual, los indicios y presunciones constituyen prueba fundamental a efecto de verificar o desestimar la comisión de prácticas anticompetitivas; sin embargo, incluso conforme al estándar probatorio que aplica la AEMP, sobre la base de la experiencia internacional, SOBOCE ha rebatido uno a uno, los indicios utilizados para formular sus acusaciones y aplicar la sanción; en consecuencia, la autoridad debió fundamentar la imposición de la sanción en una investigación idónea, conformada por el análisis de pruebas también idóneas, legalmente reconocidas por la legislación boliviana que tiene exigencias probatorias mayores que la AEMP olvidó aplicar y que están expresamente mencionadas como aplicables a este tipo de procedimientos en el art. 44 de la R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, norma que señala que se aplica tanto el D.S. N° 27175 como el D.S. N° 27113. Apuntó que la AEMP, debió además, hacerle conocer sus argumentos legales, no doctrinales para acusarla y luego sancionarla, para permitirle entre otros derechos, asumir defensa como lo exige la C.P.E.

Tenga presente la demandante que, sobre el valor probatorio de los indicios en la materia, esta Sala Plena expidió criterio en párrafos anteriores.

Respecto a la invocada obligatoriedad de cumplimiento del art. 32-a) del D.S. N° 27113, que prevé como requisito esencial previo a la emisión del acto administrativo, el dictamen del servicio permanente de asesoramiento jurídico cuando exista riesgo de violación de derechos subjetivos, no se han precisado cuáles derechos subjetivos estaban en riesgo de vulneración, si la ahora demandante, tuvo conocimiento de las diligencias preliminares, del auto de formulación de cargos, tuvo acceso a la presentación de pruebas si consideraba pertinente hacerlo y pudo

impugnar todos los actos administrativos emitidos en el procedimiento; consecuentemente, no ha demostrado los presupuestos que justificarían la anulabilidad invocada.

Sobre la acusada vulneración a la garantía del debido proceso y a la defensa, consistente en la alteración que ha hecho la AEMP en las distintas etapas del procedimiento sancionador, de los argumentos de la acusación sobre presuntas conductas tipificadas en el art. 10-I-b) el D.S. N° 29519, tenga presente la demandante, el análisis efectuado por esta Sala Plena que precede a este párrafo.

Otra violación al debido proceso, por incumplimiento de las normas jurídicas vigentes, se encuentra en la pág. 68 de la Resolución N° 028/2013, confirmada por la resolución impugnada cuando la AEMP rechaza la validez legal del informe pericial del Sr. Pinkas Flint, por no cumplir con el requisito de legalización por el cónsul de Bolivia en Perú, descartando en consecuencia, su validez probatoria e igualmente, efectuó una referencia equivocada al art. 1.294 del Código Civil, que únicamente se refiere a los documentos públicos y no a otros documentos emitidos en el extranjero. Es de extrañar además, que la AEMP aluda al art. 417 del Cód. Com. Tampoco aplicó la previsión del art. 1.288 del Cód. Civ. ni el principio de informalismo y además, vulneró el art. 88-II del D.S. N° 27113.

La revisión de la indicada R.A. N° 028 /2013 (revocatoria), evidencia que la Empresa SOBOCE presentó dos informes periciales, uno técnico y otro legal. El primero fue valorado conforme consta de fs. 35 a 67. En cuanto al perito legal Pinkas Flint Blanck, la AEMP consideró que por haber sido emitido en el extranjero, correspondía verificar si cumplía los requisitos legales para tener validez en Bolivia y al efecto concluyó que no, por ausencia de los requisitos formales, tales como la autenticación por funcionario competente el país de origen y legalizado por la autoridad consular de Bolivia acreditada en ese país. Ahora bien, en el párrafo sexto de la citada pág. 68, la AEMP, valoró las apreciaciones emitidas por dicho profesional concluyendo que habían quedado desvirtuadas. Se concluye entonces que lo aseverado por la demandante no es evidente.

e) Jerarquía normativa y reserva de ley.

Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible, siendo una de las mayores aberraciones de la R.A. N° 028 /2013, confirmada por la resolución impugnada, la que fue consignada en la pág. 110, en la que la AEMP se remite a la doctrina extranjera para expresar que la garantía formal de exigencia de reserva de ley en materia sancionadora tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo. La AEMP hizo gala en todo el procedimiento sancionador, de autonomía frente a las normas jurídicas, procesales y constitucionales, optando por llevar a cabo un procedimiento arbitrario y bajo sus propios términos, violando derechos y garantías reconocidos por la C.P.E.

La lectura del planteamiento efectuado por la demandante, permite concluir que se trata de una afirmación sin sustento fáctico que la hubiera convertido en agravio, debiendo tenerse presente que en el análisis de la problemática planteada a este Tribunal, se ha resuelto con detalle todos los argumentos expuestos por SOBOCE.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 711 a 771 vta., presentada por la Sociedad Boliviana de Cemento S.A. (SOBOCE), y en su mérito, firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP 030/2013 emitida el 20 de septiembre de 2013 por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



296

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 46 a 52 vta., planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1055/2013 emitida el 17 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 72 a 75 vta., réplica de fs. 79-80, la dúplica a fs. 140 a 141 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera, mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-03-0016-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-562, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante nota IBMETRO-DML-CE- 01272/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, por tanto los certificados mencionados no tienen la validez requerida ya que estos no fueron realizados bajo procedimientos establecidos por IBMETRO.

Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, dicha institución concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, estos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA SRL", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° 2011/543/C-562 de 4 de abril de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO, estableciendo indicios de la comisión de contravención tributaria por contrabando.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que no se puso en indefensión la importador, quien tuvo la oportunidad de presentar sus descargos, e interponer el recurso de alzada, conforme el art. 143 del Cód. Trib. Boliviano.

Transcribiendo los arts. 90 del Cód. Trib. Boliviano, 48 del D.S. N° 27310; indicó que el citado artículo señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado, puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, teniendo presente que el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano.

Por lo citado señaló que el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el inciso b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, el inc. k) del art. 111 del R.L.G.A., y 119 del mismo texto normativo, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que el funcionario que firma no se encontraba en funciones.

Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Concluyó señalando que IBMETRO ha certificado que los documentos utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, con ello se demuestra que los mismos fueron fraguados, por lo que corresponde a la autoridad jurisdiccional e investigativa determinar quiénes o quien es el responsable.

I.3.- Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1055/2013 de 17 de julio por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI-043/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 16 de mayo de 2014, que cursa de fs. 72 a 75 vta., señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Apuntando los antecedentes administrativos del caso, señaló que la administración aduanera emitió el Informe AN-UFIPR-I-114/2012, en el cual señala que se debe anular la DUI C- 562 debido a que no existe el certificado medioambiental emitido por IBMETRO, por lo que tanto el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria realizaron observaciones a dicho certificado, indicando la existencia de contravención aduanera de contrabando y la existencia de delitos penales.

Asimismo señala que la Aduana Nacional a la conclusión del control diferido regular, debió iniciar el procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, a objeto de verificar e investigar los hechos y actos emergentes del despacho aduanero con la DUI observada, de forma que no se quebrante el derecho del operador al debido proceso y a la defensa.

Por otra parte manifiesta que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-077/2012, en contra de Jhoel Jhonatan Flores Vides, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior, incurrió en vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, siendo que al concluir el proceso en sede administrativa con la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-43/2012 este conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, por lo que se dispuso confirmar la resolución de recurso de alzada.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados, con reposición hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-077/2012, debiendo la administración aduanera, concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante una Orden de Fiscalización, conforme dispone el art. 212-I-b) de la L. N° 3092.

Al efecto, el art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que el término facultada a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1.- Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó la remisión de 77 DUI a la ADA "SSA SRL", tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 1 de junio de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 36 a 43, Anexo 3).

IV.2.- A instancias de la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Potosí, el 6 de junio de 2012 y con nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012 (fs. 46, Anexo 3), la Administración Aduanera, solicitó certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-562 que dio origen al presente proceso.

IV.3.- En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que un vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 50 a 57 Anexo 3).

IV.4.- El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-114/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-2011/543/C-562, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión

del ilícito de contrabando tipificado en el inciso b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 58 a 73 del Anexo 3).

IV.5.- El 17 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Jhoel Jhonatan Flores Vides con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-077/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 74 a 82 del Anexo 3).

IV.6.- Posteriormente, el 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Jhoel Jhonatan Flores Vides con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-43/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100% del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2011-543-C-562 de 4 de abril de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 86 a 96 Anexo 3).

IV.7.- Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0050/2013 de 22 de abril (fs. 78 a 86, Anexo 1), anuló la resolución sancionatoria en contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-043/2012 de 27 de diciembre, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-077/2012 de 28 de septiembre, inclusive, debiendo la administración aduanera, emitir una orden de fiscalización conforme establece el art. 48 del DS 27310 y RD 01-008-11, en cumplimiento del derecho a la defensa y al debido proceso, conforme el art. 115-II de la C.P.E.

IV.8.- La Gerencia Regional de Potosí de la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1055/2013 impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT, confirmó la de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0050/2013 de 22 de abril; en consecuencia, anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-077/12 de 28 de septiembre de 2012, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante una Orden de Fiscalización, conforme dispone el art. 212-I-b) de la L. N° 3092.

IV.9.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1.- Respecto al procedimiento de control diferido.

El art. 48 del Reglamento del Código Tributario Boliviano, señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano en las fases de: i) control anterior, ii) control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y, iii) control diferido. La norma citada prevé también que la verificación de la calidad, valor en aduana, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrá ser objeto de fiscalización posterior.

En el marco normativo planteado, la administración aduanera aprobó el Procedimiento de Control Diferido, mediante RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, en la que se establece como objetivo general del procedimiento, efectuar la revisión en aplicación del art. 48 del D.S. N° 27310, de las Declaraciones Únicas de Importación verificando la correcta aplicación de la normativa aduanera vigente a las mercancías presentadas a despacho después del levante de las mismas o al cumplimiento de un régimen aduanero. Entre los objetivos específicos señala:

a.- Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

b.- Encausar los hallazgos determinados (contravenciones, omisiones de pago u otros) de acuerdo a la normativa vigente, en los casos que corresponda.

En autos, el Jefe de la Unidad de Fiscalización a.i. de la Aduana Nacional, solicitó al Gerente Regional Potosí, instrucción de control diferido regular, en razón de haberse evaluado la importación de vehículos usados realizada por personas naturales y empresas unipersonales a través de la Administración de Aduana Frontera Avaroa, en la gestión 2011, habiéndose identificado posibles riesgos, como certificados medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros (fs. 24, Anexo 3).

Con ese antecedente, el Jefe de la indicada Unidad, solicitó a la Agencia Despachante de Aduana SAA S.R.L., la remisión de la documentación original, cumpliendo con el punto B-1) y 3) del Procedimiento en análisis.

El punto 4.3 Conclusión del Procedimiento Diferido Regular de la RD 01-004-09, señala expresamente lo siguiente: Concluido el procedimiento diferido regular por los fiscalizadores, si no se identificaron indicios de la comisión de ilícitos tributarios y observaciones al valor, el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional devuelve las carpetas de documentos al Despachante de Aduana o al operador, sin que ello signifique que no se pueda realizar una fiscalización aduanera posterior.

El punto 4.2., prevé: "Si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5 y 6 del Cód. Trib., el art. 186 de la L.G.A., y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación

de sanciones vigente, emite informe y los remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano y el manual de procesamiento de contravenciones aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el num. 4 del art. 160 del Cód. Trib. Boliviano

Consecuentemente, es evidente que no existe un procedimiento establecido para los casos en los que se presume la existencia de contrabando; sin embargo, es evidente, que el num. 4.3., señala: “A la conclusión del control diferido regular, los jefes de las Unidades de Fiscalización remitirán informe en conclusiones a la Gerencia Nacional de Fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión”, norma que debió aplicarse en el caso presente, para que se disponga el inicio del procedimiento correspondiente, en el marco de lo señalado por el art. 48 del D. S. N° 27310.

Con relación a la afirmación de la entidad demandante en sentido que el art. 48 del D.S. N° 27310 faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano se tiene que la citada norma reconoce a la Aduana Nacional -en el marco de los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano- potestad para ejercer sus facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido.

Adicionalmente la última parte del art. 48 del D. S. N° 27310, señala: “...La verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior.” Del texto de la norma citada, se entiende que aún en los casos en los que, realizadas las operaciones de control anterior, durante y posterior, no pudieran comprobarse algunos aspectos, la Administración Aduanera tiene facultad para realizar una fiscalización posterior, concluyéndose que es la potestad de control otorgada por la normativa que se extiende más allá de haberse agotado las fases de control, porque todavía puede realizarse la fiscalización de aquellos aspectos (calidad, origen u otros), lo cual no significa de ninguna manera que sea una opción que puede o no ejecutarse como interpretó erróneamente la demandante, concluyéndose que en el caso, debió efectuarse la fiscalización señalada por la norma analizada.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1055/2013 de 17 de julio, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 46 a 52 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1055/2013 de 17 de julio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



297

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 23, planteada por la administración aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1399/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 34 a 38, réplica de fs. 61 a 63, dúplica de fs. 67-68, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada, y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que a efecto de validar las características de la mercancía declarada en la DUI 2011/543/C-1647, solicito documentación a la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L.", para un Control Diferido Regular.

Añadió que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00041-2011 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2011/543/C-1647, petición respondida por IBMETRO el 4 de julio de 2012, mediante Informe IBMETRO-DML-INF-240/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO Central La Paz, haciendo conocer además, varias observaciones respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana ADA "SAA S.R.L.", al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° C-1647 de 26 de agosto de 2011, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del R.L.G.A., 3° y 5° del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de UFV 31.065.42, es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 28 de septiembre de 2012 la administración aduanera emitió el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-018/2012, identificando como personas sindicadas al importador Matilde Fuentes Sánchez, con NIT 5259028, con domicilio en zona Villa Moderna s/n, Quillacollo del departamento de Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, administración aduanera dictó la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-83/2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Matilde Fuentes Sánchez.

Señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), resolvió anular la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del certificado medio ambiental la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-018/12 de la DUI C-1647 de 5 de agosto de 2012, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del R.L.G.A., indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continúo manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del R.L.G.A., y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio; además que los certificados tienen código 04, cuando corresponde a la ADA Avaroa el código 03 y el técnico que firma no se encontraba en funciones, tampoco detalla el número de factura el cual hace referencia al servicio realizado, no se verifica el número de parte de recepción del vehículo que debe responder al vehículo inspeccionado y certificado, por lo que no corresponde realizar una Fiscalización Posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado.

Agregó que, el art. 48 del D.S. N° 27310, señala que la verificación de calidad, origen y otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización, según corresponda, el término faculta a la administración de aduana a realizar una fiscalización posterior, mas no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492. Que al haberse determinado que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B., transportando un vehículo sin los requisitos esenciales por normas aduaneras.

Concluyó señalando en torno a lo afirmado por la AGIT, respecto a que tiene que existir pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, No corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduna por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado, no tiene como finalidad determinar la falsedad del documento ya que el mismo esta corroborado por lo certificado por la misma institución de IBMETRO, sino el de determinar quién y en qué grado fue o no fueron responsables de la elaboración y uso de este documento es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción, lo cual en ningún momento convalidara el certificado N° CM-PT-04-00041-2011.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1399/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-83/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 34 a 38, señalando que los argumentos de la demanda contencioso administrativa se sujetan sino a los mismos argumentos del Recurso Jerárquico.

Señala que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-018/2012 y la resolución sancionatoria, establecen la existencia de contravención aduanera de contrabando conforme el art. 181-b) de la L. N° 2492, por infringir los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras, que el certificado presuntamente es falso y por ultimo disponen la remisión de antecedentes al Ministerio Publico para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación, por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la administración aduanera respecto a la prueba principal, puesto que Matilde Fuentes Sánchez, asegura que el certificado es plenamente valido para desvirtuar contravención de contrabando contravencional, que dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal respecto a la veracidad o no del certificado medioambiental.

Por último, refiere al Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2., para lo cual cita la resolución AGIT-RJ/0558/2011, AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383, AGIT-RJ/1385/2013 entre otras, citando también la Sentencia Constitucional N° 0824/12 de 20 de agosto de 2012, concluyendo que los argumentos del demandante, no son evidentes, de modo que la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1399/13 de 13 de agosto de 2013, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y normativa aplicable al caso.

Finalizó señalando que, la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la AGIT de anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0082/2013 de 6 de mayo, con reposición de obrados hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-018/2012 de 28 de septiembre de modo que, una vez se establezca la autenticidad o no del certificado medio ambiental CM-PT-04-00041-2011 en la vía penal, la administración tributaria aduanera dicte un nuevo acta de intervención si corresponde. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control previstos en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que los preceptos glosados facultan a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de fiscalización posterior.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció que el certificado de IBMETRO CM-PT-04-00041-2011 presentado como documento de soporte de la DUI 2011/543/C-1647, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO La Paz o Cochabamba conforme se estableció en Informe IBMETRO DML INF-240/12 de 29 de agosto y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo está corroborado por el certificado de IBMETRO.

La AGIT a su turno afirmó que se encontraba imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o no del certificado medio ambiental cuestionado por expresa disposición del art. 197-II-b) del C.T.B., debiendo la Administración Tributaria Aduanera acudir a un proceso judicial para determinarla, conforme prevé el último párrafo del art. 217 del C.T.B., esta sería la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria aplicada por dicha instancia jerárquica.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que el 25 de mayo de 2012, la administración aduanera solicitó a la ADA "SSA S.R.L.", la remisión de documentación original detalladas en anexo, tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Avaroa, cursante de fs. 15 a 16 del Anexo 1. El 31 de mayo de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: SAA-208/2012, remitió la documentación requerida (fs. 20 del Anexo 1).

Mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la administración aduanera, solicitó a IBMETRO, certificación de autenticidad de setenta y siete (77) certificados emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1647 que dio origen al presente proceso (fs. 26 del Anexo 1).

En respuesta IBMETRO, con nota IBMETRO DML C 01272/2012 de 4 de julio de 2012, remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-240/12 de 29 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los Certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que los funcionarios que figuran y firman los certificados, no se encontraban prestando funciones en las fechas de emisión (fs. 27 a 34 del Anexo 1).

El 27 de septiembre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-055/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI C-1647, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 35 a 42 del Anexo 1).

El 5 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Matilde Fuentes Sánchez con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-018/2012 de 28 de septiembre, emitida su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 31.065.42 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 51 a 59 del Anexo 1).

El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Matilde Fuentes Sánchez con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-083/2012 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, así como la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención y la anulación de la DUI C-1647 de 26 de agosto de 2011. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 66 a 70 del Anexo 1).

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0082/2013 de 6 de mayo, Revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-

ULEPR-RS-083/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente de Bs 249.835.-, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI C-1647.

La Administración Aduanera, planteó el recurso jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1399/2013 impugnada en el presente proceso, que Anula la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0082/13 de 6 de mayo de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-018/2012 (cursante de fs. 8 a 16).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho, respuesta a la demanda cursante de fs. 34 a 38, replica de fs. 61 a 63, duplica de fs. 67 a 68 y emisión del decreto de autos para sentencia, cursante a fs. 88.

V. Análisis de la problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática planteada, es necesario referirnos al principio de congruencia que, en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben proferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculada también con la actuación del juez respecto al principio de la administración de justicia de proveer seguridad jurídica a las partes, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien como ha sostenido este tribunal en sus reiterados fallos, el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en materia contenciosa administrativa, pues constituirían un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

V.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código Tributario Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la Administración Aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que dice pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1399/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la AGIT, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o control diferido regular; es más, la autoridad demandada en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa, hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de haberse resuelto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) Parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

V.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (acta de intervención contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.

De una revisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 083/2012 de 27 de diciembre, cursante de fs. 66 a 70 del Anexo 1, la misma tiene como antecedente el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-018/2012 de 28 de septiembre y el Informe AN-UFIPR-I-240/2012 de 29 de agosto, actuados que además de establecer la existencia de contrabando contravencional contra Matilde Fuentes Sánchez presumieron la comisión del delito de falsificación del Certificado CM-PT-04-00041-2011 correspondiente a la DUI 2011-543-C-1647, en virtud a la certificación de IBMETRO que estableció la inexistencia de registro de dicho certificado; con esos antecedentes y en esa misma lógica, la referida resolución sancionatoria declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Matilde Fuentes Sánchez, disponiendo la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal que corresponda.

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00041-2011 que ampara a la DUI 2011-543-C-1647, así lo ha establecido la resolución sancionatoria en base al acta de intervención contravencional, sin embargo, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del C.T.B., que en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la Administración Aduanera no puede arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, ni mucho menos presumirla, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente, la administración tributaria ante la duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió activar la instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que de forma acertada la AGIT concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o falsedad del certificado medio ambiental cuestionado, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al Ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del C.T.B., de pronunciarse sobre

la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00041-2011, teniendo en todo caso el actor las vías legales para ese fin, por lo que fue correcta la determinación de anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0082/2013 de 6 de mayo.

V.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 C.T.B., al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita Acta de Intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta el acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 17 a 23, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1399/2013 de 13 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



298

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1410/2013, emitida el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 27 a 30, réplica de fs. 49-50, dúplica a fs. 84, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT-04-00090-2012 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2012/521/C-1887, petición respondida por IBMETRO el 24 de agosto de 2012, adjuntando Informe IBMETRO-DML-INF-231/12, en el que se señala que el indicado certificado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz, que el código de recinto aduanero es "04" siendo que el código correcto y asignado al recinto aduanero Villazón es el código "02", haciendo conocer además varias observaciones, respecto al técnico que hubiera efectuado la inspección y la ausencia de formalidades en dicho documento, concluyendo

que no fue realizado bajo procedimientos establecidos por IBMETRO. Asimismo, en la nota IBMETRO DML CE 1659/12 de 24 de agosto de 2012, IBMETRO concluyó que la revisión de los códigos y números de los certificados recibidos, informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de la entidad.

Con ese antecedente, se evidenció que la Agencia Despachante de Aduana BURGOS S.R.L., al momento de efectuar el despacho aduanero de la DUI N° C-1887 de 31 de mayo de 2012, presentó un certificado medio ambiental no validado o presuntamente falso, por lo que se estableció que no contaba con la certificación medioambiental emitida por IBMETRO que certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 148 del C.T.B., 84, 85 y 88 de la L.G.A., 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 3 y 5 del D.S. N° 28963 así como la R.M. N° 357 de 1 de septiembre de 2009, señaló que se presume que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B., según tributos pagados de UFV. 31.065.42, es decir, contrabando contravencional.

Añadió que el 31 de octubre de 2012 la administración aduanera emitió el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-083/2012, identificando como personas sindicadas al importador Dionisio Castillo Quispe, con NIT 3469548, con domicilio en calle Japón N° 1002 alto Calacoto del departamento de La Paz.

Que en base al Informe AN-UFIPR-I-134/12 DE 30 de octubre de 2012 y Acta de Intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-083/12 DE 31 de octubre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-23/12, de 27 de diciembre de 2012, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Dionisio Castillo Quispe.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

Que al amparo de la Resolución de Directorio (RD) 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del C.T.B., modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-083/12 de la DUI C-1887 de 31 de mayo de 2012, en la que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L.G.A.; 65 y 148 del C.T.B.; 111 del Reglamento de la Ley General de Aduanas indicó que el citado art. 48 del D.S. N° 27310 señala que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B.

Continuó manifestando que por lo citado, el procedimiento seguido a consecuencia del Control Diferido Regular es totalmente válido al haberse determinado en el mismo que la DUI no cuenta con documentos de soporte válidos, por lo que el sujeto pasivo adecuó su conducta a lo establecido en el art. 181-b) del C.T.B. ya que está transportando un vehículo infringiendo los requisitos esenciales por normas aduaneras, tales como, los arts. 111-k) del Reglamento de la Ley General de Aduanas y 119, modificado por la disposición adicional tercera del D.S. N° 572 de 14 de julio de 2010. En caso de no contar con la acreditación mediante certificación que la mercancía es apta para su consumo o utilización, la administración aduanera en coordinación con la entidad, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías.

Reiteró que, en el procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció claramente que el certificado de IBMETRO que fuera presentado como documento de soporte de la DUI, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO-Central La Paz conforme se estableció en la nota IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio.

Que no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo IBMETRO certificó que no es válido ese documento porque cuenta con diferentes observaciones que invalidan el mismo. Con relación al procedimiento penal, señala que este tiene el único fin de determinar quién y en qué grado fue responsable de la emisión del certificado y no así la validez o no del certificado, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidara el Certificado N° CM-PT-04-00090-2012 al contrario solo sancionara el hecho punible, situación distinta con el proceso de contrabando contravencional que se inició, ya que al tener la certificación de IBMETRO de que los merituados certificados son falsos es como si los mismos no existieran por no haber sido emitidos por la entidad competente y por consiguiente se había incumplido lo dispuesto por el art. 111-k) del Reglamento a la Ley General de Aduanas en ese entendido es que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del C.T.B.

Por último señala que IBMETRO ha certificado que los certificados utilizados en los despachos aduaneros no fueron emitidos por la misma, demostrando que los mismos fueron fraguados, que no es la Aduna que de manera antojadiza este señalando que son falsos, sino la misma institución es quien niega que los certificados hayan sido emitidos por la misma.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1410/2013 de 13 de agosto por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-023/2012 de 27 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de junio de 2014, que cursa de fs. 27 a 30, bajo los siguientes argumentos.

Señala que el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-083/2012 y la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-023/2012, establecen la existencia de contravención aduanera de contrabando conforme el art. 181-b) de la L. N° 2492, por infringir los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras, que el certificado presuntamente es falso y por último disponen la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación, por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la Administración Aduanera respecto a la prueba principal, puesto que Dionisio Castillo Quispe, asegura que el certificado es plenamente válido para desvirtuar contravención de contrabando contravencional, y por otro lado el acta de intervención y la resolución sancionatoria, establecen que el certificado Medioambiental N° CM-PT-04-0009002012, no se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO según el informe AN-UF-UFIPR-I N° 134/2012, motivo por el cual dicha prueba se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal respecto a la veracidad o no del certificado medioambiental. Por lo que la instancia jerárquica se encuentra imposibilitada por mandato expreso del inc. b) parág. II art. 197 de la L. N° 3092, para pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado Medioambiental, teniendo el sujeto activo las vías legales correspondientes para dicho fin, en cumplimiento al art. 217 de la citada Ley, referido a un proceso judicial previo, conforme asevera la administración aduanera, por lo que no se puede ingresar al análisis de fondo en base a una prueba cuya legalidad esta observada, lo que constituiría infracción del inc. b) parág. II art. 197 de la L. N° 3092.

Por último, señala que, los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1410/2013, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de la AGIT de anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0096/2013 de 6 de mayo, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-083/2012 de 31 de octubre de modo que, una vez se establezca la autenticidad o no del Certificado Medio Ambiental CM-PT-04-00090-2012 en la vía penal, la administración tributaria aduanera dicte un nuevo acta de intervención si corresponde. Al efecto señala, que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control previstos en los arts. 21 y 100 del C.T.B., en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante esas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; es decir, que todo aquello que no haya podido ser determinado puede ser sujeto a una fiscalización según corresponda, concluyendo que los preceptos glosados facultan a la administración aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine qua non para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 del C.T.B., al pretender que se determine en una fiscalización posterior, un hecho ya demostrado en el Control Diferido Regular, lo que le causa perjuicio por haberse anulado obrados sin justificativo o normativa específica que determine que debe realizarse un procedimiento de Fiscalización Posterior.

Por otra parte, añadió que no se tuvo en cuenta que en el mismo procedimiento de Control Diferido Regular, se estableció que el certificado de IBMETRO CM-PT-04-00090-2012 presentado como documento de soporte de la DUI 2012/521/C-1887, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO La Paz o Cochabamba conforme se estableció en Informe IBMETRO DML INF-231/12 de 21 de agosto y que la exigencia de que exista un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento no corresponde porque el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado no tiene la finalidad de determinar la falsedad de documento, ya que el mismo esta corroborado por el certificado de IBMETRO.

La AGIT a su turno afirmó que se encontraba imposibilitada de pronunciarse respecto de la autenticidad o no del certificado medio ambiental cuestionado por expresa disposición del art. 197-II-b) del C.T.B., debiendo la administración tributaria aduanera acudir a un proceso judicial para determinarla, conforme prevé el último párrafo del art. 217 del C.T.B., esta sería la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria aplicada por dicha instancia jerárquica.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que el 01 de agosto de 2012, la administración aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduanas "Burgos SRL." la solicitud de documentación de Declaraciones Únicas de Importación, documentos de respaldo en originales, tramitadas en la Administración Aduanera frontera Villazón, detalladas en anexo cursante a fs. 14 del Anexo 2. El 2 de agosto de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite: 042/2012, remitió la documentación requerida (cursante de fs. 16 a 17 del Anexo 2).

Mediante nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, la administración aduanera, solicitó a IBMETRO, certificación de autenticidad de certificados medioambientales emitidos por esa entidad, entre ellos la DUI C-1887 que dio origen al presente proceso (cursante a fs. 18 del Anexo 2).

Respuesta de IBMETRO, mediante el Informe IBMETRO-DML-INF-231/12 de 21 de agosto, el cual indica que una vez concluida la revisión de los códigos y números de los certificados, se informa y corrobora que los mismos no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO. Además, que no presentan algunas características de formato implantados en los certificados que emite IBMETRO referentes a la gestión 2012 (cursante de fs. 21 a 22 del Anexo 2).

El 30 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I-134/2012, que da cuenta de haberse realizado el aforo documental, la decodificación del VIN del vehículo importado, la falta de certificado de IBMETRO, por lo que sugiere anular la DUI 2012/521/C-1887, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO. Finalmente, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) del C.T.B. e indicios de la existencia de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (cursante de fs. 25 a 32 del Anexo 2).

El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Dionisio Castillo Quispe con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-083/2012 de 31 de octubre de 2012, emitida en su contra y de quienes resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, estableciendo indicios de la comisión de la contravención tributaria de contrabando, determinó como tributo aduanero la suma de 20.619.85 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (cursante de fs. 33 a 42 del Anexo 2).

El 2 de enero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Dionisio Castillo Quispe con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-023/12 de 27 de diciembre de 2012, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, al no existir la mercancía comisada, se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 242.288.00, así como la captura del vehículo descrito en el acta de intervención y la anulación de la DUI 2012/521/C-1887 de 31 de mayo de 2012. Finalmente, la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 44 a 54 Anexo 2).

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0096/2013 de 6 de mayo, revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULPR-RS-023/2012 de 27 de diciembre, dejando sin efecto la multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente de Bs 242.288.-, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI 2012/521/C-1887 (cursante de fs. 76 a 83 del anexo 1).

La administración aduanera, planteó el recurso jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1410/2013 impugnada en el presente proceso, que Anula la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0096/13 de 6 de mayo de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-0083/2012 (cursante de fs. 136 a 144 del Anexo 2).

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho, respuesta de fs. 27 a 30, replica de fs. 49-50, duplica a fs. 74, respuesta del tercero interesado Dionisio Catillo Quispe de fs. 90 a 99, y emisión del decreto de autos para sentencia, cursante a fs. 100.

V. Análisis de la problemática planteada.

Antes de ingresar al análisis de la problemática planteada, es necesario referirnos al principio de congruencia que, en el proceso civil es considerado como un principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales, en tanto deben preferirse de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes, es decir que se exige la identidad jurídica entre lo resuelto y lo pedido, lo que tiene una extraordinaria importancia porque está vinculado con el derecho a la defensa, ya que exige que el demandado en cualquier clase de proceso conozca las pretensiones que contra él se han formulado y, por otra vinculado también con la actuación del juez respecto al principio de la administración de justicia de proveer seguridad jurídica a las partes, misma que será posible solo cuando el juez se limite a resolver el conflicto traído a su consideración.

Ahora bien como ha sostenido este tribunal en sus reiterados fallos, el proceso contencioso administrativo es la vía judicial ordinaria mediante la cual se ejerce el control jurídico de las actuaciones administrativas pero además tiene la finalidad de tutelar de manera efectiva los derechos e interés de los administrados, en ese sentido el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser observado rigurosamente en materia contenciosa administrativa, pues constituirían un barrera que impediría al juez a involucrarse en el proceso y con ello ejercer efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

V.1. Respecto a la incorrecta interpretación del art. 48 del Reglamento del Código Tributario Procedimiento de Control Diferido.

En la demanda contenciosa administrativa, el primer reclamo de la administración aduanera está vinculado a una incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310, conforme las reglas establecidas por el art. 8 de la L. N° 2492 en la que habría incurrido la AGIT, por la que dice pretende se determine en una fiscalización posterior, un hecho demostrado en el control diferido regular, a cuya consecuencia anuló obrados sin justificativo o normativa específica.

Sobre el particular, analizada la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1410/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la AGIT, en sus fundamentos no hace referencia a la disposición legal que supuestamente no fue correctamente interpretada, tampoco se pronuncia sobre un procedimiento de fiscalización posterior o Control Diferido Regular; es más, la autoridad demandada en su memorial de respuesta a la demanda contenciosa administrativa, hizo hincapié en que la AGIT no ingreso al análisis de fondo del asunto, porque de haberse resuelto en base a una prueba cuya legalidad está observada, se infringiría el inc. b) Parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

V.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (Acta de Intervención Contravencional), con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del certificado medio ambiental, la administración aduanera dicte nueva acta de intervención contravencional si corresponde.-

De una revisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 023/2012 de 27 de diciembre, cursante de fs. 44 a 54 del Anexo 2, la misma tiene como antecedente el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 083/2012 de 31 de octubre y el Informe AN-UFIPR-I-134/2012 de 30 de octubre, actuados que además de establecer la existencia de contrabando contravencional contra Dionisio Casillo Quispe presumieron la comisión del delito de falsificación del Certificado CM-PT-04-00090-2012 correspondiente a la DUI 2012-521-C-1887, en virtud a la certificación de IBMETRO que estableció la inexistencia de registro de dicho certificado; con esos antecedentes y en esa misma lógica, la referida resolución sancionatoria declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra Dionisio Casillo Quispe, disponiendo la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal que corresponda.

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es la supuesta falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00090-2012 que ampara a la DUI 2012-521-C-1887, así lo ha establecido la Resolución Sancionatoria en base al Acta de Intervención Contravencional, sin embargo, la administración aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 del C.T.B. que en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la administración aduanera no puede arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y determinar en los hechos la falsedad de un certificado, ni mucho menos presumirla, si no lo ha hecho la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente, la administración tributaria ante la duda sobre la veracidad del certificado medio ambiental, con carácter previo debió activar la instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no del certificado medio ambiental así como la determinación del o los responsables del mismo.

Que de forma acertada la AGIT concluyó que para determinar si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o falsedad del certificado medio ambiental cuestionado, hecho que como bien lo reconoce la administración aduanera compete al ministerio Público, estando por lo mismo imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 del C.T.B. de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medio ambiental CM-PT-04-00090-2012, teniendo en todo caso el actor las vías legales para ese fin, por lo que en correcta aplicación del derecho determinó anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0096/2013 de 6 de mayo.

V.3. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad general de impugnación tributaria al pronunciar la resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el art. 197-II de la L. N° 2492 C.T.B., al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales, por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita Acta de Intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, la administración aduanera inicie una fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el contrabando contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este Tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta al acta de intervención, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, y bajo fundamentos propios, instruir a la administración aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una fiscalización aduanera posterior.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 15 a 21, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1410/2013 de 13 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



299

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 65 a 69, interpuesta por Enrique Martín Trujillo Velásquez en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 de 17 de septiembre, corriente de fs. 40 a 56 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación que cursa de fs. 92 a 95 vta., la réplica y réplica cursantes de fs. 100 a 102 vta., y a fs. 120 y vta., respectivamente, y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante administración tributaria-, señaló que fue notificado con la Resolución impugnada el 17 de septiembre de 2013, que resolvió los recursos jerárquicos interpuestos por la entidad demandante y por el contribuyente TRANSIERRA S.A., impugnando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0542/2013 de 24 de junio, recursos originados a partir de la R.D. N° 17-00397-12 de 26 de noviembre de 2012, siendo esta última emitida por la propia administración tributaria; por lo que se habilita la vía contencioso administrativa para demandar el control de legalidad de la citada resolución impugnada, de conformidad a los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., (CPC), el art. 74.2 del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.) y la S.C. N° 0090/2006 de 17 de noviembre.

Agregó que, la Resolución impugnada confirmó la resolución de alzada y, en consecuencia, dispuso dejar sin efecto la depuración de Bs 299.-, de crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el impuesto omitido del periodo octubre de 2008 y confirmó la depuración de crédito fiscal por el tributo omitido de Bs 5.954.-, más mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales, siendo esta última de 3.000 UFV's.-

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la AGIT realizó una ambivalente e inconsistente interpretación y aplicación de la normativa jurídica aplicable al caso, puesto que pretende dejar sin efecto la depuración de las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868 de manera tergiversada y nada objetiva, señalando que no se habrían expuesto mayores elementos o razones para tal depuración; agregó que, esa afirmación es falsa, puesto que explicaron las razones por las cuales se depuraron las mencionadas facturas, en atención a todos los antecedentes administrativos que sirvieron para la emisión de la R.D. N° 17-00397-12, la que cumplió con todos los requisitos establecidos por el art. 93-II del C.T.B..

Alegó que, en el Cuadro N° 1 (diferenciado por código, facturas observadas y su respaldo legal) de la vista de cargo, se hizo la valoración respectiva de las referidas facturas depuradas, especificándose el código y el respaldo legal de la observación realizada; asimismo, a través del Anexo 1 de informe de conclusiones CITE:SIN/GGSCZ/DF/INF/03611/2012 de 17 de diciembre, se puede evidenciar que en los papeles de trabajo, mediante los cuales se verificaron los descargos presentados por el contribuyente a las observaciones de la vista de cargo, se detalla y describen las facturas observadas y signadas con el código "V" y "3", cuyas observaciones no fueron desvirtuadas por el contribuyente por lo que se consideraron en la emisión de la citada resolución determinativa.

Señaló que, la indicada resolución determinativa valoró los descargos presentados por el contribuyente y fundamenta las observaciones, en lo que respecta al código "V" (Facturas Nos. 25610, 25596, 7885), se identificaron facturas por compras con medios de pagos insuficientes por estar canceladas por rendición de caja chica, en la cual no se evidencia el registro contable, agregando que no se puede relacionar dichos pagos a los empleados responsables por que no se presentaron planillas de sueldos y que no están relacionados a la actividad del contribuyente por ser gastos de alimentación y hospedaje, todo de acuerdo al art. 19 de la L. N° 843; respecto al código "3" (factura No. 23868), se hace referencia al mismo en el Cuadro No. 1 de la vista de cargo, correspondiéndoles la observación de no haberse presentado el original de la factura, fotocopias y sin documentación de respaldo de sus medios de pago de acuerdo al acta de recepción de 27 de agosto de 2012, requisito establecido en la RND 10-0017-07.

Finalmente agrega que, de acuerdo a la doctrina y a la legislación tributaria, el contribuyente, para beneficiarse del crédito fiscal producto de las transacciones, debe respaldar las mismas con la factura original, la compra debe estar vinculada con la actividad gravada y la transacción se debió realizar efectivamente; por lo que al no haberse respaldado las transacciones con documentación suficiente no se tiene certeza de su realización, incumpliendo lo establecido por el art. 70-4 del C.T.B., y los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 en lo que corresponde la depuración de las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00397-12 de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos y el demandante reitera los argumentos expuestos en su recurso jerárquico, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

El contribuyente no logró desvirtuar las observaciones realizadas por la administración tributaria para los códigos "1" y "2", correspondiendo su depuración al ser gastos de alimentación, viajes y otros, no vinculados a la actividad gravada; sin embargo, se tiene que la R.D. N° 17-00397-12, solamente fundamenta la razón de las depuraciones realizadas para las facturas con los códigos señalados, más no se pronuncia sobre las facturas depuradas correspondientes a los códigos "V" y "3", por lo que no es posible evidenciar la existencia de observación relacionada a las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, ya que no existe una descripción sobre las razones de estos últimos códigos de observación, no correspondiendo su depuración.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 de 17 de septiembre.

II.2. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 100 a 102 vta., se apersonó Boris Walter López Ramos en representación legal de la administración tributaria, expresando que la AGIT reitera los argumentos establecidos en la resolución impugnada y que -en todo momento- se respetó el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente desde el inicio de la fiscalización a través de la Orden de Verificación 7812OVI00166 de 26 de julio, como se puede evidenciar en los antecedentes administrativos. Posteriormente la administración tributaria reitera los argumentos de su demanda.

Mediante memorial de dúplica, corriente a fs. 120 y vta., el representante legal de la AGIT señaló que la administración tributaria reiteró los argumentos esgrimidos en su demanda y desvirtuados en la contestación, siendo que, el no pronunciarse en absoluto sobre el contenido de dicha contestación, es una omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión de la AGIT.

III. Del tercero interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 113, se advierte la legal citación a TRANSIERRA S.A., en su calidad de tercero interesado, apersonándose al presente proceso su representante legal Claudia Cronenbold Harnés, a quien por proveído cursante a fs. 121, con carácter previo se le solicitó que acompañe documento idóneo que acredite su representación legal en este proceso, otorgándosele el plazo de 10 días a partir de su legal notificación, bajo apercibimiento de tenerse por no presentado su memorial.

No habiendo subsanado el tercero interesado las observaciones dispuestas a fs. 121, se tuvo por no presentado el memorial cursante de fs. 118-119; asimismo, a fs. 133, se dispuso "Autos para sentencia".

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

El contribuyente TRANSIERRA S.A. fue notificado el 1 de agosto de 2012 con la Orden de Verificación 7812OVI00166, iniciándose el proceso de determinación bajo la modalidad de verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al crédito fiscal por IVA; en específico, las facturas declaradas y detalladas en el anexo adjunto al Formulario N° 7520.

El 27 de agosto de 2012, el sujeto pasivo presentó comprobantes contables, facturas y documentación de respaldo del período octubre 2008, según consta en acta de recepción de documentación.

El 9 de octubre de 2012, el contribuyente presentó documentación complementaria a la referida orden de verificación, consistente en la planilla de sueldos de sus trabajadores, contrato de prestación de servicios y contratos de servicios de cesión de personal.

El sujeto pasivo fue notificado el 18 de octubre de 2012 con la vista de cargo Cite: SIN/GGSCZ/DF/VC/00304/2012 de 8 de octubre, la cual estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria sobre base cierta de 17.022 UFV's.- (diecisiete mil veintidós 00/100 unidades de fomento a la vivienda), importe que incluyó el tributo omitido, el mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

El contribuyente presentó descargos y prueba documental el 19 y 29 de noviembre de 2012, por lo que se modificaron los importes inicialmente establecidos en la mencionada Vista de Cargo y se re liquidó la deuda tributaria a 13.641 UFV's.-, monto que fue ratificado por la R.D. N° 17-00397-12, cursante de fs. 1 a 10, la cual dio origen a la cadena de recursos que precedió al presente proceso contencioso administrativo.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer si la depuración de las Facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, realizada por la administración tributaria se encuentra debidamente motivada y fundamentada en la R.D. N° 17-00397-12.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. El debido proceso y los requisitos de la resolución determinativa en materia tributaria.

El debido proceso consagrado como garantía constitucional por el art. 115-II de la C.P.E., y como derecho humano en el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, está entendido en la uniforme jurisprudencia nacional, como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que puede afectar sus derechos; garantía del debido proceso aplicable no solo al ámbito judicial, sino también al administrativo, porque está ligado a la búsqueda del orden justo, debido a que no implica solamente poner en movimiento las reglas de procedimiento sino de buscar un proceso justo, que implica la realización y efectivización de la “justicia”.

En el caso de autos, de los antecedentes se evidencia que la entidad demandante al acudir a la vía contencioso administrativo, no comprendió las razones que dieron lugar a la desestimación de la depuración de las Facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, dispuesta en resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0542/2013, y que posteriormente fue confirmada la misma en recurso jerárquico por la AGIT, ya que en resguardo de las garantías constitucionales, la aplicación de la normativa adecuada y sobre todo el derecho al debido proceso para el sujeto procesado, al advertir que la R.D. N° 17-00397-12 emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, no habría cumplido con los requisitos previstos en el Código Tributario Boliviano, específicamente lo dispuesto en su art. 99.II, que establece: “...resolución determinativa. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa”.

De la revisión de la R.D. N° 17-00397-12, se puede evidenciar que la administración tributaria realizó una apreciación de manera general de las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente sobre gastos de refrigerios, hospedaje, pasajes aéreos, alimentación, servicio de evacuación médica y capacitación; producto de dicha valoración se procedió a confirmar las observaciones realizadas en la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VC/00304/2012, bajo el fundamento de que el crédito fiscal observado no fue respaldado con documentación suficiente para demostrar su vinculación con la actividad gravada del contribuyente o que directamente no se encuentran relacionadas, signándoles los códigos “1” y “2” respectivamente.

Asimismo, se advierte que las únicas observaciones explicadas son las signadas con los referidos códigos “1” y “2”; por lo que, bajo un ejercicio de deducción y abstracción, las depuraciones a las facturas concretas y clasificadas con estos códigos en el cuadro de “Observaciones después de la evaluación de descargos” (sic), son las únicas que se encuentran debidamente motivadas y fundamentadas. Sin embargo, se tiene que en ese mismo cuadro se identifican a las Facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, clasificadas en los códigos “V” y “3”, los cuales no son siquiera mencionados en los considerandos precedentes, imposibilitando realizar la deducción y abstracción correspondiente a objeto de tener certeza de las razones que llevaron a su depuración.

Ahora bien, aquellos actos administrativos de trámite previos a la emisión de una resolución determinativa son elementos que forman convicción en la Administración Tributaria al momento de resolver un proceso de determinación impositiva, entre estos se incluyen la vista de cargo y el informe de conclusiones del departamento jurídico; dichos documentos expresan elementos a confirmar durante el proceso o de consideración por la administración tributaria al momento de emitir su resolución determinativa, por ello el art. 5 del D.S. N° 27350 de 2 de febrero de 2004 o Reglamento específico para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la ex Superintendencia Tributaria ahora Autoridad de Impugnación Tributaria, establece lo siguiente: “El recurso de alzada no es admisible contra medidas internas, preparatorias de decisiones administrativas, incluyendo informes y vistas de cargo u otras actuaciones administrativas previas...”.

En ese marco, se tiene que el art. 143 del C.T.B., establece que las resoluciones determinativas emitidas por la administración tributaria sí constituyen actos administrativos definitivos que pueden ser pasibles de impugnación a través del recurso de alzada, iniciando de esta manera la cadena impugnatoria en sede administrativa establecida por la L. N° 3092; por todo esto se tiene que, el requisito de fundamentos de hecho y de derecho que debe cumplir una resolución determinativa de acuerdo al art. 99 del C.T.B., debe ser suficiente, en el sentido de que lo resuelto debe guardar coherencia con los fundamentos establecidos en los considerandos de dicho acto administrativo, dando a entender al contribuyente las razones por las cuales se resolvió y se liquidó la deuda tributaria de determinada manera, fundamentos que de no convencer

al sujeto pasivo pueden ser objeto de impugnación mediante los recursos administrativos señalados, haciendo parte de los elementos del derecho y garantía al debido proceso establecido en el art. 115 de la C.P.E. Entonces, la administración tributaria no puede pretender prescindir de la debida motivación y fundamentación de sus resoluciones determinativas, alegando que la misma ya se realizó en otras medidas previas como ser la vista de cargo o informes, ya que estos últimos actos internos no hacen más que viabilizar el procedimiento de determinación tributaria o asesorar la emisión de la resolución determinativa, respectivamente.

Por lo expresado ut supra, en el presente caso la administración tributaria no puede prescindir de la motivación y fundamentación que hace a la depuración de las Facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, signadas con los códigos "V" y "3" de la R.D. N° 17-00397-12, bajo el argumento de que ese requisito ya fue cumplido en la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VC/00304/2012 y el Informe de Conclusiones CITE:SIN/GGSCZ/DF/INF/03611/2012.

Por todo lo señalado, se tiene que la AGIT interpretó y aplicó adecuadamente la normativa legal que hace al caso de autos, en respeto del derecho y garantía al debido proceso del contribuyente.

V.3. Conclusión.

Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no hubo contradicción, ni infringió ninguna norma legal o vulneró derecho alguno, al contrario realizó correcta valoración e interpretación del contenido de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0542/2013, argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, que precauteló el respeto de un debido proceso para el sujeto pasivo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa; y, en consecuencia, se deja firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 de 17 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



300

Empresa Constructora KANAUDT c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 22 a 33 vta., interpuesta por Lucio Fernando Quintanilla Vargas en representación de la Empresa Constructora KANAUDT Ltda, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 66 a 69, la notificación mediante provisión citatoria al tercero interesado practicado el 21 de mayo de 2014 cursante a fs. 92; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Orden de Verificación 0012OV00221 y 0012OV00222 ambas de 29 de mayo de 2012, la administración tributaria inició procedimiento de determinación de la deuda tributaria de las gestiones 2010 y 2011, respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), concretamente sobre el Crédito Fiscal IVA emergente de la compra de servicios de mano de obra, alquiler de maquinaria y equipo de sus proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo.

Ante la solicitud de documentación realizada por la administración tributaria y, después de la presentación de los descargos, el 25 de octubre de 2012, se emitieron las Vistas de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/CV/00192/2012 y CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/CV/00193/2012, que indicaron que las facturas presentadas no son válidas para crédito fiscal de los periodos

observados, en razón a no haberse demostrado la procedencia y cuantía del crédito fiscal, así como el domicilio fiscal del proveedor; asimismo, le informaron que existe error en el registro del libro de compras.

Después, el 5 de febrero de 2013, la administración tributaria, dictó la R.D. N° 37/2013 y 38/2013, que resolvió sobre base cierta, confirmar las referidas observaciones, fijando la deuda tributaria en Bs 1186727, que incluye el tributo omitido y los accesorios de ley. La empresa Constructora KANAUDT Ltda., interpuso recurso de alzada contra las mencionadas resoluciones determinativas, adjuntando el 26 de julio de 2013, pruebas de reciente obtención, bajo juramento. Sin embargo, por resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA0170/2013, se confirmó la R.D. N° 17-000037-13 de 5 de febrero de 2013 y, revocó parcialmente la R.D. N° 17-000038-13 de 5 de febrero de 2013, dejando sin efecto, el incumplimiento a Deberes Formales del Acta de Contravenciones Tributarias N° 4967, por un importe de UFV 1.500.- UFV, manteniendo subsistente la deuda tributaria del IVA y su consecuente sanción por omisión de pago, además se pronunció erróneamente sobre el saldo inexistente arrastrado del crédito fiscal del periodo octubre de 2011.

Añade que en el recurso de alzada presentó, respecto al periodo octubre de 2011, la rectificatoria con importe "0" pero, a la administración tributaria no le dio la gana de aprobarla, ocasionándole indefensión y coartándole el derecho a recurrir para la aprobación de la rectificatoria. Indica, que la ARIT no se pronunció sobre este punto y, más al contrario, interpretó erróneamente la realidad del cómputo del crédito fiscal a favor del SIN Chuquisaca.

El 16 de julio de 2013, presentó recurso jerárquico para revocar la Resolución de Alzada; sin embargo, no se corrigieron los errores en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, referido a la depuración del crédito fiscal de las facturas observadas y el saldo inexistente arrastrado para periodo octubre de 2011.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Respecto a la depuración del crédito fiscal de las facturas observadas.

Indica que presentó las facturas originales de los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo; los referidos documentos están vinculados a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, se cumplió la transacción con el pago al contado en moneda nacional que realizó, mismo que se encuentra en comprobantes de contabilidad, libro diario, libro mayor, balance general e inventarios que demuestran fehacientemente que las compras fueron realizadas. A pesar de que la L. N° 843 en sus arts. 4 y 8 solo exigen para el beneficio del crédito fiscal la factura original y que las compras se vinculen con operaciones gravadas, cumplió con los requisitos señalados en la resolución jerárquica; empero, no fueron debidamente valoradas.

La administración tributaria no verificó los hechos, actos y datos del proveedor, resultando reprochable que para unos exija la ley y para otros no, citando el caso de la Orden de Verificación N° 0012OVE00245 de Waldo Roger Zambrana Ortiz que muestra el mismo domicilio del proveedor Amilkar Barba Rosas, que fue expuesta en la prueba bajo juramento de reciente obtención; empero, no fue considerado ni valorado de acuerdo a la sana crítica prevista en el art. 81 del Cód. Trib., boliviano (C.T.B.), afectando los principios de igualdad, seguridad jurídica y debido proceso. Añade, que las facturas depuradas: a) Fueron emitidas por los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, con número de identificación tributaria (NIT) y actividad vigente; y, b) Estuvieron legalmente dosificadas por el SIN Chuquisaca, de modo que no son facturas falsas, constando además la existencia de la transacción [pago al contado] y, la procedencia y cuantía del crédito fiscal.

Con base en ello, reclama que se debería fiscalizar y endilgar responsabilidad a los proveedores y no así a la empresa que representa, que tuvo la mala suerte de comprar productos de dos proveedores que no cumplieron con sus obligaciones de registro en sus libros de venta y declarar correctamente los ingresos que recibieron; con base en ello, señala que la decisión de la AGIT vulnera la seguridad jurídica en la compra de cualquier artículo en tiendas y negocios legalmente establecidos, puesto que el comprador solo exige la factura original.

I.2.2. Sobre el saldo inexistente para el periodo octubre de 2011.

La administración tributaria, incluyó de manera arbitraria y camuflada el saldo de crédito fiscal del periodo septiembre de 2011, arrastrado al periodo octubre de ese año, no teniendo nada que ver con las facturas depuradas, equivalentes al crédito fiscal acumulado a ese periodo de Bs 88.534. El periodo octubre de 2011, fue rectificado por un valor "0", por un error cometido en los ingresos, según número de orden 1034910909 de 23 de octubre de 2011; empero, en tres oportunidades nos fue rechazada con argumentos reprochables, quedando en estado de indefensión al cortar la posibilidad de recurrir, afectando así el debido proceso y la seguridad jurídica.

Agrega que le están quitando el derecho a compensar el crédito fiscal acumulado en periodos anteriores a octubre de 2011, siendo incluido arbitrariamente con las facturas observadas.

Con base en lo expuesto, sostiene que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, desconoció su derecho a recurrir, previsto en el art. 115 de la C.P.E., el debido proceso en su elemento seguridad jurídica, principio de legalidad e igualdad; no se pronunció sobre el saldo de crédito fiscal arrastrado a octubre de 2011, ni valoró la prueba presentada con juramento de reciente obtención.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se disponga la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la orden de verificación para que procedan a la fiscalización a los proveedores de las Facturas observadas (Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo) o pronunciándose sobre el fondo, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, instruyendo el reconocimiento de todo el crédito fiscal de las facturas depuradas, arrastrado al periodo octubre de 2011, con base en la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDCH/DF/RD/00069/2012 de 29 de julio.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 66 a 69, contestó en forma negativa señalando: 1) No existe norma expresa referida a libros contables; en ese sentido, según el art. 37 del Cód. Com., los comerciantes tienen la obligación de llevar libro diario, mayor, de inventario y balances y, en caso de utilizar registros auxiliares, estos deben estar legalizados para ser considerados como prueba conforme a los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com.; 2) Una vez que la administración tributaria observó las compras por la no realización de la transacción, no se demostró las actividades ni operaciones grabadas mediante libros, registros generales y especiales que acrediten la procedencia y cuantía de los créditos impositivos; es decir, no se encontró mayores elementos que permitan verificar el desembolso o pago y su registro en los comprobantes de diario, libro mayor o estados financieros.

II.1. Petitorio

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre.

II.2. Réplica y dúplica.

Corrida en traslado la respuesta, la Empresa Constructora KANAUDT Ltda., no presentó réplica a pesar de la notificación con la respuesta practicada el 18 de junio de 2014 (fs. 96), situación que ocasionó la no presentación de la dúplica por parte de Daney David Valdivia Coria por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Orden de Verificación 0012OVE00221 de 29 de mayo de 2012, emitida por el SIN, del IVA de la gestión 2010 del periodo fiscal: diciembre, correspondiente al contribuyente: Empresa Constructora KANAUDT LTDA (fs. 16 del anexo 2).

III.1.1. Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/VC/00192/2012, que respecto al crédito fiscal del periodo observado, señaló que fue indebidamente utilizado en razón a que "...ninguna es válida para crédito fiscal al no haber sido demostrada la procedencia y cuantía de su crédito y ser inexistente el domicilio fiscal del proveedor de acuerdo a publicación remitida por la GNF, nómina de NITs. Inexistentes; determinándose egresos indebidamente deducidos del Impuesto a pagar IVA" (fs. 53 a 56 del Anexo 1).

III.1.2. R.D. N° 17-000037-13 de 5 de febrero de 2013, que muestra, en relación al crédito fiscal del periodo verificado, la misma observación realizada en la vista de cargo (fs. 79 a 84 del Anexo 1).

III.2. Orden de verificación 0012OVE00222 de 29 de mayo de 2012, emitida por el SIN, del IVA de la gestión 2011 de los periodos fiscales: febrero y octubre, del contribuyente: Empresa Constructora KANAUDT LTDA (fs. 2 del Anexo 2).

III.2.1. Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/VC/00193/2012, que respecto al crédito fiscal del periodo observado, señaló que fue indebidamente utilizado en razón a que "...ninguna es válida para crédito fiscal al no haber sido demostrada la procedencia y cuantía de su crédito y ser inexistente el domicilio fiscal del proveedor..." (fs. 95 a 99 del Anexo 2).

III.2.2. R.D. N° 17-000038-13 de 5 de febrero de 2013, que muestra, en relación al crédito fiscal del periodo verificado, la misma observación realizada en la vista de cargo (fs. 125 a 131 del Anexo 2).

III.3. Recurso de alzada interpuesto, por la Empresa Constructora KANAUDT Ltda., (fs. 35 a 37 del Anexo), subsanado a fs. 51-52 del Anexo.

III.3.1. Auto de apertura de término de prueba de 19 de abril de 2013, dispuesto por la directora ejecutiva regional Chuquisaca (fs. 60 del Anexo).

III.3.2. Memorial presentado por la Empresa Constructora KANAUDT Ltda., ratificando la prueba adjunta en el recurso de alzada (fs. 65 del Anexo); mismo que es rechazado por la administración tributaria por haberse presentado fuera de plazo y no demostrarse que la omisión no fue por causa propia y con juramento de reciente obtención (fs. 75 del Anexo).

III.4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, que resolvió confirmar la R.D. N° 17-000037-13, de 5 de febrero de 2013 y, revocar parcialmente únicamente sobre el incumplimiento de deberes formales contenido en Acta de Contravenciones Tributarias N° 49967, por un importe de UFV's 1.500, manteniendo subsistente la deuda tributaria (fs. 94 a 103 del Anexo), con base en lo siguiente:

Respecto a la depuración del crédito fiscal por no demostrar la procedencia y cuantía de los créditos y domicilios inexistentes del proveedor.

1) "...cursa a fs. 42 del CA N° 1 y 82 del CA N° 2 del SIN el 'Comunicado' del Servicio de Impuestos Nacionales en el periódico La Razón, de fecha 18 de marzo de 2012, en el que se da a conocer a la opinión pública, que en so de las facultades previstas para la administración tributaria en el C.T.B., y según el proceso de investigación del comportamiento tributario de contribuyentes que se detallan en listado adjunto -en el que se encuentran los proveedores Amilkar Barba Rosas NIT 3934778014 y Escalante Melgarejo Wilfredo NIT 1975307016-, se produjo la entrega de facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios, toda vez que en

los domicilios registrados en el Padrón Nacional de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas, ni se tiene conocimiento de la identidad de algunos titulares del NIT. Asimismo, en el padrón nacional de contribuyentes a la fecha se encuentran con la característica tributaria domicilio desconocido”.

2) “...las facturas de compra mencionadas anteriormente, fueron observadas por la Administración Tributaria debido a la imposibilidad de establecer la legitimidad de las mismas, por inexistencia de los domicilios de los proveedores Wilfredo Escalante Melgarejo con NIT 1975307016 y Amilkar Barba Rosas con NIT 3934778014; toda vez que mediante un proceso de investigación, la administración tributaria determinó que en los domicilios declarados por los proveedores en el padrón de contribuyentes, no se desarrolla ninguna actividad declarada, ni se conoce a los titulares del NIT, reflejando en su comportamiento tributario la entrega de facturas, sin la efectiva transacción económica, ni la transferencia de bienes y/o servicios (...)”

3) “...las facturas originales presentadas por el recurrente se evidencian incongruencias, que producen dudas sobre la legalidad de las notas fiscales emitidas por Wilfredo Escalante Melgarejo, que en formato impreso, corresponden a las sucursales 1 y 6, que extrañamente presentan la misma dirección Av. 2 de Agosto N° 4333 Zona Nor Este, Barrio Cordecruz, igualmente las notas fiscales emitidas por Amilkar Barba Rosas con NIT 393477804, en su formato, presentan distintas razones sociales `Importadora Barba`, `Amilkar`s Company` y `Servicios y Construcciones en General` y extrañamente corresponden a la misma Casa matriz con dirección Calle Sucre N° 236, Zona Central, Santa Cruz; a su vez esta dirección está también consignada extrañamente como dirección de la casa matriz en las facturas emitidas por Wilfredo Escalante Melgarejo. Por tanto es correcta la observación de las facturas; más aún cuando la administración tributaria en Anexo a Form. 7531 ordenes de verificación (...) requirió al recurrente la presentación de medios fehacientes de pago u otra documentación que demuestre la efectiva realización de las transacciones, la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, los que no fueron presentados hecho que también motivo la observación”.

En cuanto a la solicitud de rectificación presentada a la administración tributaria.

1) “...el sólo envío del Proyecto de Declaración Jurada Rectificatoria por el portal Tributario Newton en el presente caso, no surte efecto legal, al tratarse de una rectificatoria a favor del contribuyente que conforme al art. 28 del D.S. N° 27310, necesariamente debe ser aprobada por la administración tributaria, para tener efecto legal, mediante una verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación”.

2) “De acuerdo a los antecedentes mencionados, es evidente que el contribuyente en la declaración jurada IVA del periodo octubre de 2011, compensó parte del impuesto determinado con el saldo de crédito fiscal del periodo anterior (septiembre de 2011), y que en el periodo septiembre 2011, este saldo en su totalidad fue compensado con el impuesto determinado; siendo por tanto inexistente el saldo de crédito fiscal periodo anterior consignado y compensado en el periodo octubre 2011; consiguientemente corresponde confirmar el reparo determinado por la administración tributaria por este concepto de Bs88.534.-, equivalente a UFV`s 51.989.-, más aún cuando no existe evidencia que en el proceso de verificación o en el término probatorio, el contribuyente hubiera presentado a la administración tributaria u ofrecido como prueba, la solicitud de rectificatoria de la declaración jurada IVA del periodo septiembre 2011, quedando claro que las pruebas de descargo deben ser presentada por escrito al Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital...”.

III.5. Recursos Jerárquicos presentados por la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca (fs. 123 a 125 del Anexo) y, la Empresa Constructora KANAUDT LTDA (fs. 136-137 del Anexo).

III.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, que resolvió confirmar la Resolución ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-000037-13 de 5 de febrero de 2013; y, revoca parcialmente la R.D. N° 17-000038-13 de 5 de febrero de 2013, dejando sin efecto la sanción por Incumplimiento de Deberes por un importe de 1.500 UFV, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 312.710 UFV y la correspondiente sanción de omisión de pago de 271.611 UFV (fs. 193 a 208 del anexo). Con base en lo siguiente:

1) “XIV. (...) en el presente caso, se advierte que el sujeto pasivo no presentó documentación contable o financiera u otra documentación que acredite la realización de la transacción, no encontrando mayor sustento respecto al registro de ingreso y utilización de las compras o servicios que fueron adquiridos, o elementos que permitan evidenciar que contablemente existió el desembolso por el pago, es decir, no se encontró mayores elementos que permitan verificar el desembolso o pago y su registro en los comprobantes de diario, en libros mayores o estados financieros”.

2) “XV. (...) no cursa documentación contable que sustente la efectiva realización de las transacciones (...); y que permita conocer o tomar convicción de varios aspectos, tales como la forma y el medio de pago, si existe evidencia del registro en la contabilidad de la empresa, el registro del ingreso y utilización de las compras o servicios que fueron adquiridos, entre otros”.

3) “XVI. En ese contexto, se evidencia que el sujeto pasivo no ha presentado, prueba que demuestre que realizó estas transacciones, incumpliendo lo establecido en los Artículos 36 y 40 del Cód. Com.; 70-4 y 5 y 76 de la L. N° 2492 (C.T.B.). Consecuentemente, corresponde confirmar lo establecido por la resolución de alzada, y consiguientemente confirmar el reparo establecido por la administración tributaria respecto de las facturas señaladas”.

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si es correcta la depuración de las facturas originales de los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo presentadas por la Empresa Constructora KANAUDT Ltda., dentro de las Órdenes de Verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012. Y, si la ARIT omitió pronunciarse sobre la solicitud de rectificación presentada por el contribuyente al periodo octubre de 2011.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Consideraciones previas.

De la revisión de antecedentes se advierte que dentro de las Órdenes de Verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, realizadas a la Empresa Constructora KANAUDT LTDA, la Administración Tributaria, emitió las vistas de cargo Cite: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/VC/00192/2012 y Cite: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/VC/00193/2012, que resolvieron observar las facturas de los proveedores (Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo) de la citada empresa, señalando que: "...ninguna es válida para crédito fiscal al no haber sido demostrada la procedencia y cuantía de su crédito y ser inexistente el domicilio fiscal del proveedor..." (la negrilla fue añadida), siendo dos los motivos por los cuales la administración tributaria dispuso la depuración: falta de medios fehacientes de pago e inexistencia del domicilio fiscal del proveedor.

En cuanto a la inexistencia del domicilio del proveedor, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, aclaró lo siguiente:

"vii. En este contexto, esta instancia jerárquica como se señaló líneas arriba, ha asumido como línea doctrinal, verificar dicha titularidad con el cumplimiento de tres requisitos básicos los cuales son: 1) la existencia de la factura; 2) que la misma se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen y; 3) que la transacción haya sido efectivamente realizada; en ese entendido y dada la naturaleza de la observación realizada por la administración tributaria, el análisis en el presente caso únicamente se centrará en verificar el tercer requisito, es decir, que la transacción se haya realizado efectivamente, toda vez que si bien la administración tributaria observó adicionalmente que el domicilio declarado por el proveedor no se desarrolla ninguna actividad o que el proveedor no fue habido, se debe entender que el control de obligaciones formales inherentes al proveedor de ninguna forma justifica la depuración o validación de un crédito fiscal".

Por lo expuesto, se constata que el análisis y resolución del caso, por parte de la Autoridad demandada, se enfocó a verificar el cumplimiento del tercer requisito precedentemente expuesto; es decir, que la transacción haya sido efectivamente realizada, para así dar validez a las facturas emitidas por los proveedores de la entidad demandante (Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo). En ese sentido, resulta impertinente que el demandante continúe sosteniendo que no se le puede endilgar la responsabilidad de sus proveedores en el cumplimiento de las obligaciones del que emite la factura, por cuanto, la depuración de factura, con la corrección realizada en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, obedeció únicamente por no haberse demostrado la efectiva transacción realizada entre la empresa Constructora KANAUDT Ltda., y los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo.

En efecto, como se mostró ut supra, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, señaló: "...el control de obligaciones formales inherentes al proveedor de ninguna forma justifica la depuración o validación de un crédito fiscal", razonamiento con el cual corrigió el error cometido en las vistas de cargo Cite: SIN/GDCH/DF/0012OVE00221/VC/00192/2012 y CITE: SIN/GDCH/DF/0012OVE00222/VC/00193/2012, en cuanto a la depuración por la inexistencia del domicilio fiscal de los proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, quedando solo la observación por no haber sido demostrada la procedencia y cuantía del crédito fiscal, situación que a decir de la autoridad ahora demandada no fue demostrada, correspondiendo a este tribunal examinar su veracidad, conforme a los cargos presentados en la demanda contenciosa administrativa.

V.2. Respecto a las facturas observadas por la administración tributaria.

La administración pública se rige bajo el principio de legalidad conforme prevé el art. 232 de la C.P.E., y en correspondencia, toda persona está obligada también a cumplir con lo que prescriben las Leyes, recordar que el art. 70-4 del C.T.B. impone la obligación al sujeto pasivo de: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas", estableciendo el art. 36, 37 y 40 del Cód. Com., la obligatoriedad de llevar Libros y registros de contabilidad, con la finalidad de respaldar las actividades y operaciones gravadas. Asimismo, el art. 8 inc. a) in fine de la L. N° 843 establece: "Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

En ese contexto, en el caso de autos, se constata que la administración tributaria en observancia del art. 76 del C.T.B., procedió a la investigación del comportamiento tributario de los contribuyentes Amilkar Barba Rosas y Escalante Melgarejo Wilfredo -proveedores del ahora demandante-, evidenciando que las citadas personas no desarrollan las actividades declaradas en el padrón nacional de contribuyentes ni cuentan con domicilio fiscal; dichos resultados fueron dados a conocer a la opinión pública en el matutino La Razón de 18 de marzo de 2012, tal cual se hizo constar en la resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, descrito en el punto III.4 del presente fallo judicial. La referida investigación trajo como consecuencia, que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente, Empresa Constructora KANAUDT Ltda., para respaldar con medios fehacientes de pago las compras realizadas de sus proveedores, por cuanto ante la sospecha de actos o negocios simulados se toma en cuenta el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los contribuyentes, conforme prevé el art. 8-II-b) del C.T.B., de ahí, que en el presente caso la sola presentación de las facturas originales no resulta suficiente para respaldar el crédito fiscal declarado por el contribuyente. Así, en la Sentencia N° 177/2016 de 21 de abril, este tribunal señaló: "...es insuficiente presentar sólo la factura como prueba; el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables susceptibles de ser

verificados establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio; así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, kardex de inventarios, hojas de control de almacén, informes o rendición de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor”, criterio que se mantiene y ratifica también en el presente caso, ya que para la validez de las facturas resulta indispensable demostrar la concurrencia de los siguientes requisitos esenciales: 1) La existencia de la factura; 2) Que se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, 3) La transacción se haya efectivamente realizada.

En ese sentido, si bien la empresa demandante ha demostrado la existencia física de las Facturas de compra de sus proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, así como la vinculación de las adquisiciones con la actividad que realiza el actor. Sin embargo, no ha demostrado en ninguna fase del proceso administrativo que la transacción haya sido indudablemente realizada, por cuanto las facturas presentadas dentro de las ordenes de verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, no fueron respaldadas con registros que permitan concluir que la transacción realizada con sus proveedores fue efectivamente consumada; consiguientemente, el contribuyente -hoy demandante- al no haber desvirtuado o enervado los cargos presentados por la administración tributaria en las vistas de cargo, dentro del plazo otorgado, ocasionó que sean observadas y luego depuradas y, como emergencia de aquello, la administración tributaria procedió a la determinación de la existencia y la cuantía de la deuda tributaria, sobre base cierta, conforme manda el art. 92 del C.T.B., que tomó en cuenta también el saldo a favor del contribuyente declarado en el periodo anterior fiscalizado, sin que exista ninguna ilegalidad por cuanto para la liquidación del tributo se toma en cuenta también el saldo a favor del contribuyente que hubiese del periodo anterior.

Por lo expuesto, no resulta evidente que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, que confirmó la resolución ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, sea ilegal o injusta, debido a que la depuración realizada se encuentra conforme a la normativa que rige la materia, conforme se expuso ut supra.

V.3. Sobre la solicitud de rectificación del periodo octubre de 2011.

Para el análisis de la solicitud de rectificatoria presentada por el demandante, recordar que el art. 78-II del C.T.B., establece: “Podrán rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del fisco, previa verificación de la administración tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante reglamento. En todos los casos, la declaración jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican” (el resaltado es nuestro). Por su parte, el art. 28-II del R. C.T.B., indica: “Estas rectificatorias, conforme lo dispuesto en el párraf. II del parág. II del art. 78 de la L. N° 2492, deberán ser aprobadas por la administración tributaria antes de su presentación en el sistema financiero, caso contrario no surten efecto legal. La aprobación por la administración será resultado de la verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación, conforme se establezca en la reglamentación que emita la administración tributaria”.

Con base en la referida normativa legal, los antecedentes del caso concreto muestran que ciertamente la Empresa Constructora KANAUDT Ltda., -hoy demandante- presentó, en fase de alzada, documentación que evidencia la solicitud de rectificación de los Formularios 200 y 400 del periodo septiembre de 2011 (fs. 30 a 32 del Anexo); situación que fue analizada y resuelta en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, que luego fue confirmada por la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre. No se tomó en cuenta la petición de rectificatoria realizada por el actor en razón a que no demostró que fuera aprobada por la administración tributaria, conforme prevé en art. 78-II del C.T.B., concordante con el art. 28.II de su reglamento; por ende, no se puede pedir el reconocimiento de la validez de la rectificatoria presentada por el contribuyente con la sola presentación de la solicitud, puesto que la normativa legal exige que ésta sea autorizada por la administración tributaria para su eficacia, aspecto que no ocurrió en el presente caso y fue correctamente valorada en la resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, confirmado por la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, conforme se mostró en el punto III.4 del presente fallo judicial; asimismo, no corresponde que el demandante exija que se tome en cuenta la rectificación de los Formularios 200 y 400 del periodo septiembre de 2011 dentro de las ordenes de verificación 0012OVE00221 y 0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, no sólo porque materialmente no existe aprobación de la administración tributaria sino porque las ordenes de verificación emitidas corresponden a otro periodo.

Finalmente, sobre la solicitud de instruir la realización de una orden de verificación a los contribuyentes Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo, este Tribunal no puede inmiscuirse en las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación de la administración tributaria (arts. 21 y 100 del C.T.B.); por ende, la empresa demandante debe asumir defensa, alegar y demostrar el cumplimiento de obligaciones propias; es decir, el actor en el presente caso debe demostrar la responsabilidad por actos propios, por cuanto él es el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En ese sentido, como se explicó precedentemente, el actor no cumplió con los deberes específicos impuestos por el art. 70-4 del C.T.B. que exige respaldar las actividades y operaciones realizadas con medios fehacientes de pago; siendo el objetivo de este último el “...validar la realización efectiva de una transacción...” (Sentencia N° 34 de 11 de mayo de 2016, Expediente 220/2015-CA), situación que no ocurrió en el presente caso.

Conclusiones.

Por lo expuesto, este tribunal llega al entendimiento de que la administración tributaria no actuó de manera arbitraria e ilegal al disponer la depuración de las facturas observadas a la Empresa Constructora KANAUDT Ltda., dentro de las ordenes de verificación 0012OVE00221 y

0012OVE00222 ambas de 29 de mayo de 2012, por cuanto fueron precedidas de la investigación a los proveedores de la citada empresa: Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo. Y, luego de exponer y presentar los cargos al contribuyente -hoy demandante- en la vistas de cargo descritas ut supra, éstas no fueron enervadas o desvirtuadas por la empresa constructora KANAUDT Ltda., a través de la presentación de medios fehacientes de pago, que demuestren que la transacción realizada por la empresa constructora KANAUDT Ltda., y sus proveedores Amilkar Barba Rosas y Wilfredo Escalante Melgarejo fueron efectivamente consumada; situación que fue correctamente advertida en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, que confirmó la Resolución ARIT-CHQ/RA 070/2013 de 24 de junio, no evidenciándose ilegalidad o arbitrariedad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 22 a 33 vta., interpuesta por Lucio Fernando Quintanilla Vargas en representación de la Empresa Constructora KANAUDT Ltda.; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1730/2013 de 17 de septiembre, por los motivos expuestos ut supra.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



301

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 56 a 60, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1849/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 62, la contestación de fs. 82 a 85 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 90 a 92 vta., y 110 a 112, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que en virtud a las atribuciones conferidas por la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.) y en cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI06932, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las facturas detalladas en el F-7520, declaradas por el contribuyente en los períodos abril, mayo y junio de 2010.

Refiere que el 12 de diciembre de 2012, labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 53122, 53123, 53124, 53125, 53126, 53127 y 53128, sancionando el incumplimiento de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria, ya que el contribuyente no presentó las facturas originales N° 430827 y 374309 del período de mayo, ni los medios de pago de las facturas observadas en los períodos abril, mayo y junio de 2010, además de evidenciar errores de registro en los Libros de Compras IVA. En la misma fecha emitió la Vista de Cargo Cite: SIN/GDOR/DF/VI/VC/457/2012, estableciendo como resultado de la verificación, el incumplimiento de requisitos de validez en las facturas para la apropiación del crédito fiscal, cargos contra los cuales el contribuyente presentó nota de 25 de enero de 2013, en la que expuso argumentos de descargo, adjuntando copias simples del certificado de inscripción al padrón y cédula de identidad.

Posteriormente, pronunció la R.D. N° 17-00212-13, en la que resuelve determinar de oficio y sobre base cierta las obligaciones del contribuyente, en la suma de UFV's 54.537.-, por concepto de tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago; decisión que fue notificada en forma personal el 26 de marzo de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la AGIT expresó su acuerdo en parte con la administración tributaria en relación a la depuración del crédito fiscal contenido en las facturas observadas, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV's 50.629.-, por concepto de IVA correspondiente a los períodos abril, mayo y junio 2010; sin embargo, respecto a la Factura N° 257645, la AGIT indicó que: "De la información precedentemente expuesta se observa que la factura lleva a de forma pre impresa los datos del pago efectuado (fecha, hora, punto y funcionario), aspecto que permite a esta instancia verificar que la factura fue efectivamente emitida el 30 de junio de 2010, y no así el 28 de abril de 2010, tal como consigna la propia factura y el certificado emitido por ELFEO S.A.; por lo cual no era posible para el contribuyente registrar la Factura N° 257645 en el período fiscal abril de 2010, cuando todavía no se había emitido efectivamente la correspondiente nota fiscal.", criterio que no es compartido por la administración tributaria quien sostiene que la fecha de impresión de la factura es independiente del momento de emisión de la misma, por lo que la factura fue correctamente emitida por el proveedor Elfeo S.A. en base al art. 6-VII de la RND 10.0016.07, modificado por la RND 10.0032.07, que establece que la misma debe ser emitida a la conclusión del periodo de prestación de servicios por el cual devenga su pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero, disposición concordante con el art. 4 inc. b) de la L. N° 843. Con este argumento refuta la posición de la AGIT que sostiene que la fecha de impresión debe ser considerada como la fecha de emisión y que la administración tributaria debió validar el crédito fiscal al contribuyente y sancionar al emisor por no cumplir lo establecido en el parág. V del art. 41 de la RND 10.0016.07.

Finalmente refiere que hubo una mala imputación del crédito fiscal de la factura 324355 emitida por Elfeo S.A., puesto que según el art. 43-I de la RND 10.0016.07 los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, deben ser imputados en el período fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento, esto es, al período devengado y emitido por su proveedor, toda vez que esta fue autorizada, emitida, registrada y declarada correctamente en este, y no como interpreta la AGIT que la factura estuviera incorrectamente emitida.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1849/2013 y en consecuencia se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00212-13.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, cursante de fs. 82 a 85 vta., bajo los siguientes argumentos:

Señaló que en instancia de alzada el contribuyente presentó en calidad de prueba de reciente obtención, impresión del historial de dudas de la Estación de Servicio Socavón, sin identificación del responsable de su elaboración ni firma, original del certificado emitido por Ramiro Dulón Pérez como gerente de Elfeo S.A., respecto a la emisión y cancelación de la Factura N° 257645, entre otros documentos, asimismo evidenció que la referida factura lleva en forma pre impresa los datos del pago efectuado (fecha, hora, punto y funcionario) aspecto que le permitió verificar que la factura fue efectivamente emitida el 30 de junio de 2010 y no así el 28 de abril de eses año, como consigna la propia factura y el certificado emitido por Elfeo S.A., razón por la cual no era posible para el contribuyente registrar la Factura N° 257645 en el período fiscal abril de 2010, cuando todavía no se había emitido efectivamente la nota fiscal, es así que la observación realizada por la administración tributaria no es atribuible al sujeto pasivo por lo que no se puede desconocer el crédito fiscal de la factura analizada.

Refiere que a pesar de que la administración tributaria menciona en su recurso que verificó la correcta emisión de la factura por parte del proveedor; sin embargo, no demostró que la factura estuvo a disposición del sujeto pasivo en el período fiscal abril de 2010, conforme lo exige el art. 76 de la L. N° 2492 C.T.B., asimismo, pudo evidenciar que el emisor declaró en su libro de ventas IVA, la Factura N° 257645 emitida a nombre de Estación de Servicio el Socavón con NIT 2744791011, por el importe de Bs 21.779.-, conforme se evidencia de la impresión del reporte "ventas reportadas por el contribuyente -1009769021- Elfeo S.A.", y siendo que consta el sello de la entidad bancaria que da fe de la cancelación de la factura el 30 de junio de 2010, se evidencia que la transacción ha sido efectivamente realizada, pese a que el sujeto pasivo incumplió con sus obligaciones de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza de sus operaciones y presentar los registros contables de la forma exigida en los arts. 40 y 44 del Cód. Com., así como el art. 70-4 de la L. N° 2492 C.T.B., correspondiendo otorgar el derecho al cómputo del crédito fiscal.

Concluye invocando como precedente administrativo a la Resolución Jerárquica STG-RJ/0064/2005 referida a los requisitos que se deben cumplir para beneficiarse con el crédito fiscal, y como jurisprudencia la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto que versa sobre el debido proceso, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, por considerar que no existe agravio ni lesión a derechos, que se le hubiere ocasionado al demandante.

II.2. Petitorio.

Solicita, se declare Improbada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1849/2013 de 7 de octubre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 1 de agosto de 2012, se notificó a la empresa Ricardo Álvarez Aguilar, con la Orden de Verificación Interna (OVI) N° 0012OVI06932, dando inicio a la verificación del IVA crédito fiscal, contenido en facturas declaradas por el contribuyente de referencia, en los períodos abril, mayo y junio de la gestión 2010, otorgándole el plazo de cinco días para la presentación de la documentación requerida.

III.2. Tras efectuar la verificación de la documentación presentada por el contribuyente, la administración tributaria emitió y notificó la Vista de Cargo Cite: SIN/GDOR/DF/IVC/457/2012 de 12 de diciembre, presumiendo la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago y estableciendo de forma preliminar, en contra del contribuyente, una deuda tributaria de UFV's 54.055.-, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales; acto administrativo notificado el 26 de diciembre de 2012.

III.3. Evaluado el memorial presentado como descargo por el contribuyente, la administración tributaria emitió y notificó la R.D. N° 17-00212-132, en la que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, determinando una deuda tributaria total que asciende a UFV's 54.537.-, importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor, multa por omisión de pago y la multas por incumplimiento a deberes formales.

III.4. Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución determinativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0806/2013, que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs 11.831.-, y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de Bs 22.861.-, así como las multas por incumplimiento a deberes formales.

III.5. Contra la determinación de la instancia de alzada, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1849/2013 de 7 de octubre, que a su vez resolvió revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, dejando sin efecto la deuda tributaria de UFV's 3.907.-, y manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV's 50.629.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la factura N° 257645, declarada en su fecha de pago y no en su fecha de emisión, es válida para el cómputo de crédito fiscal.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre la validez de la factura declarada en la fecha de pago.

La administración tributaria controvierte la decisión de la AGIT de validar el cómputo del crédito fiscal contenido en la Factura N° 257645, por haber sido declarada por el contribuyente Ricardo Álvarez Aguilar en su fecha de pago 30 de junio de 2010, pese a que fue emitida el 28 de abril de 2010 por su proveedor Elfeo, esto en observancia del art. 43-I de la RND 10.0016.07, que establece que: "(...)los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales y documentos equivalentes serán imputados en el período fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento", razón por la cual considera que la imputación debió ser realizada en el período devengado y emitido por el proveedor y no como interpreta la AGIT.

Revisados los antecedentes del proceso, se advierte que en el caso de autos, la factura observada efectivamente emerge de la prestación de un servicio continuo como es la provisión de energía eléctrica, perfeccionándose el hecho imponible de acuerdo al art. 4-b) de la L. N° 843, "(...)desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior(...)", y generando el respectivo débito fiscal para el proveedor del servicio, quien tiene la obligación de emitir la factura en el momento en que finalizó la ejecución del servicio prestado, independientemente de que este haya sido pagado o no, al no encontrarse condicionada la emisión de la factura y el pago del débito fiscal a la efectiva cancelación o percepción del monto facturado, esto en cumplimiento a la previsión expresa del art. 6 -VII de la RND 10.0016.07 (modificado por la RND 10.0032.07), que señala:

"VII. Para los servicios de realización continua: energía eléctrica, agua potable, gas domiciliario, telecomunicaciones y servicios financieros, corresponderá la emisión de la factura o nota fiscal a la conclusión del periodo de prestación por el cual se devenga el pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero en concordancia con lo dispuesto por el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843.

En el caso específico de servicios continuos de energía eléctrica, agua potable y gas domiciliario y a efecto de la aplicación dispuesta en el párrafo anterior, este tipo de prestaciones se devengan a momento de realizar la verificación del servicio medido en el domicilio del comprador, más un tiempo adicional de siete (7) días en concordancia a lo previsto en normas regulatorias.

En ningún caso procederá el traslado de la obligación de emisión a periodos posteriores, distintos al periodo en el que se perfeccionó el hecho generador.

El tratamiento previamente dispuesto podrá ser ampliado a los mismos servicios que no sean realizados de forma continua, siempre y cuando estén asociados a operaciones continuas prestadas por el sujeto pasivo al mismo comprador."

Empero, debe considerarse que en el caso de autos la administración tributaria no se encuentra verificando las obligaciones tributarias del proveedor del servicio, sino las del comprador o usuario que pretende beneficiarse del crédito fiscal contenido en la factura N° 257645, debiendo interpretarse el invocado art. 43-I de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, conforme la definición establecida por la propia administración tributaria en el art. 3-o) de la misma RND 10.0016.07, que prevé: "o) Emisión: Es el acto a través del cual el sujeto pasivo o

tercero responsable extiende la factura, nota fiscal o documento equivalente al comprador, cumpliendo con las formalidades establecidas por la administración tributaria (...)"

En este contexto, se advierte que si bien el proveedor emitió (generó en su sistema) la factura N° 257645 el 28 de abril de 2010, ésta en realidad le fue extendida y entregada al usuario recién el 30 de junio de 2010, cuando efectuó el pago por el servicio ante una entidad financiera, habiendo sido declarada correctamente en su libro de compras IVA del período junio 2010, sin infringir ni contravenir la normativa precedente, ya que la factura por la prestación del servicio de energía, fue puesta en conocimiento efectivo y real del usuario en el momento del pago, otorgándole al sujeto pasivo, recién a partir de este momento, la posibilidad material de declararla, ya que recién pudo disponer de la información suficiente que le permita efectuar un adecuado registro de la misma, como ser: el número de la factura, número de autorización, código de control, etc.

En este entendido, la interpretación que realiza la administración tributaria resulta restrictiva y arbitraria, al pretender imponer al contribuyente la obligación de declarar una factura, cuando ésta aún no le fue extendida ni entregada, carga que se encuentra imposibilitado de cumplir, pues no se evidencia ningún medio por el cual el comprador o usuario pueda adquirir conocimiento de los datos necesarios que requiere para declararla en el período en el que fue generada por el proveedor, más aún cuando el propio art. 41 inc. 1) de la RND 10.0016.07, establece como requisito para la validez de las facturas o notas fiscales equivalentes, contar en primer lugar con el original del documento; siendo en consecuencia acertado el razonamiento efectuado por la AGIT en su resolución jerárquica, cuando revoca la depuración de la factura N° 257645, al no ser contraria a ninguna disposición y tampoco evidenciarse la apropiación indebida del crédito fiscal, por cuanto la factura cumple con todos los requisitos señalados para su validez.

Conclusión que tiene sustento en el principio de verdad material reconocido en el art. 4 inc. d) de la L. N° 2341 LPA y en la propia regulación del sistema de facturación virtual, siendo evidente que si bien las empresas proveedoras de servicios continuos están obligadas a emitir la factura en el marco de la previsión del art. 6-VII de la RND 10.0016.07 (modificado en la RND 10.0032.07), vigente en el momento del hecho generador, dicha obligación tiene como efecto directo la generación del débito fiscal; sin embargo, esa factura es impresa-emitida-puesta en circulación el día en el que se realiza el pago por el servicio, generándose a partir de esa fecha el beneficio del crédito fiscal para el contribuyente, quien en el presente caso, pagó y declaró dicha factura en el período fiscal junio 2010, dentro del marco del art. 43-I de la RND 10-0016-07 de 8 de mayo de 2007.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consecuentemente se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1849/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben las magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, los magistrados Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Primera magistrada relatora: Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Segundo magistrado relator: Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 18 de abril de 2017.

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



303

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**

Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 40 a 46 de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1925/2013 de 23 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 52; la contestación de fs. 79 a 84, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 107 a 110, y de fs. 115 a 117, respectivamente, y, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda del SIN.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el SIN, en cumplimiento a la Orden de Verificación Interna N° 0012OVI09039, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente PHARMATECH Boliviana S.A., además del cumplimiento de las disposiciones legales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales, abril, mayo y junio de 2010; en la cual se comprobó que el contribuyente no determinó este impuesto de acuerdo a ley, consignando en sus declaraciones juradas datos que difieren de los verificados en el acto de fiscalización; por estos hechos se ajustaron las bases imponibles sobre la base de las facturas observadas, lo que originó reparos en el IVA de los citados periodos; labrándose también Actas por Contravención Tributaria N° 56243, 56244 y 56245, por incumplimiento de deberes formales; resultando como deuda tributaria el monto de 185.114.92 UFV equivalente a Bs 332.845.89.

Que con esta base, se emitió la vista de cargo N° 0012-820-0012OVI09039-0827/2012 de 18 de diciembre, este hecho generó la presentación de descargos a los reparos citados, que se consideraron insuficientes para desvirtuar las observaciones contenidas en la vista de cargo, motivo por el cual se emitió la R.D. N° 17-00032-13 de 21 de marzo de 2013, determinando de oficio la obligación impositiva de 186.611 UFV equivalente a Bs 339.543.-, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, de acuerdo a detalle presentada en la misma resolución; asimismo, determinó la conducta del contribuyente como omisión de pago.

Contra esa resolución interpuso recurso de alzada que previo el trámite de rigor y análisis por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, pronunció la resolución del citado recurso ARIT-SCZ/RA 0644/2013, en la que se anuló la resolución determinativa citada. Contra esta resolución la administración tributaria o SIN, planteó recurso jerárquico que confluyó en la Resolución AGIT-RJ 1925/2013 de 23 de octubre, que confirmó la resolución objetada, pretendiendo se tome juramento para pruebas de reciente obtención, que no cumple los requisitos de ley.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la AGIT, en la resolución impugnada ha establecido como fundamento de su decisión que: "los arts. 81 de la L. N° 2492 C.T.B. y 2 del D.S. N° 27874, establecen que las pruebas de reciente obtención pueden ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por ley a la administración para la emisión de la resolución determinativa o sancionatoria, es así, que el parág. 1, del art. 99 de la citada ley, establece que la resolución determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días... por lo que el plazo para dictar y notificar la citada resolución, fenecía el 25 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo el 22 de marzo de 2013, presentado pruebas de reciente obtención, es decir de forma oportuna, por lo que la administración tributaria debió señalar día y hora para el juramento de reciente obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, situación que no aconteció en el presente caso..."

... el sujeto pasivo anunció a la administración tributaria la presentación de documentación como prueba de reciente obtención hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, por lo que el SIN debió esperar hasta el último día de plazo para la emisión de la misma y si consideraba que no podría dar cumplimiento con el plazo previsto en el parág. 1 del art. 99 de la L. N° 2492 (C.T.B.) pudo haber solicitado prórroga para la emisión de este acto administrativo observando lo dispuesto en el art. 2 de la RND N° 10-0035-05, que establece que considerando que la solicitud de presentación de prueba con juramento de reciente obtención, de acuerdo a lo establecido en el art. 2 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, podrá realizarse hasta el último día del plazo ordinario para la emisión de la resolución determinativa concordante con lo establecido en el parág. 1 del art. 99 del Cód. Trib., boliviano..."

Continúa indicando que para establecer la veracidad de la anterior afirmación, es necesario conocer el contenido expreso del art. 81 del Cód. Trib., boliviano (C.T.B.) y al efecto lo transcribió íntegramente; posteriormente, haciendo una interpretación a esa norma, manifiesta que deben rechazarse las pruebas que habiendo sido requeridas no han sido presentadas, o habiendo dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. Que en el caso, constató de los antecedentes administrativos que el contribuyente presentó su documentación después de haberse emitido el acto administrativo que es la resolución determinativa hora anulada, fallo que vulnera desde todo punto de vista el art. 81 del C.T.B., habida cuenta que esta prueba no reunió los requisitos de pertinencia y oportunidad, que existiendo el compromiso de presentación, el mismo no se cumplió hasta antes de la resolución determinativa.

Para ratificar este criterio, invocó el principio constitucional de jerarquía normativa y primacía constitucional, establecida en el art. 410 de la C.P.E., precisando para un mayor entendimiento, y a detalle, la actuación legal del SIN dentro del trámite administrativo, puntualizando que el 20 de junio de 2012, por orden de verificación se requirió al contribuyente la presentación de medios de pago de las facturas observadas; el 18 de diciembre de 2012, se emitió la vista de cargo, para que posteriormente, el 23 de enero de 2013, el contribuyente presente con un

memorial sus descargos, acto en cuyo otrosí 3ro. Indica: “dejamos expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo, tales como certificaciones de nuestros proveedores, documentos de respaldo de operaciones comerciales como ser extractos bancarios y otros, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa”; refiere que el 21 de marzo de 2013, se emitió la resolución determinativa, antes de que se haya presentado la prueba de reciente obtención, por lo que considera que el compromiso de presentación no ha sido cumplido dentro del plazo oportuno; el 22 del citado mes y año a hrs. 18:30, del día viernes, después de la emisión de la resolución determinativa recién el contribuyente presentó memorial indicando prueba de reciente obtención; y el lunes 25 de señalado mes y año a horas 11:40 se notificó la resolución determinativa, siendo esa misma fecha que ingresa a gerencia el mencionado memorial, que a su vez era el último día de plazo para emitir y notificar la resolución determinativa.

Indica que los plazos procesales están referidos a los principios de celeridad, oportunidad y buena fe, y; tomando en cuenta el plazo para la emisión y notificación dentro de término que vencía el 25 de marzo de 2013, por la excesiva carga laboral emergente de otras fiscalizaciones, se emitió la resolución determinativa para cumplir con el procedimiento y prever una notificación por cédula o por edicto dentro de los 60 días, puntualizando que la ley no dispone que la resolución determinativa sea emitida y notificada el último día, que haría inaplicable el art. 84 y ss., del C.T.B. referido a las formas de notificación, de modo que, la ampliación de plazo resulta ilegal, y es lo que pretende la autoridad demandada en su veredicto, causando agravios y perjuicios, aspecto por el que la administración tributaria emitió el acto administrativo con plazo suficiente para su notificación.

Por otro lado, refiere que el art. 81 del C.T.B. dispone que en los casos de los num. 2) y 3), cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención, lo que no se comprobó por esto no correspondía la anulación, teniendo presente el tiempo transcurrido en que el contribuyente conocía los documentos que debió presentar, que corre desde el inicio de la fiscalización transcurrieron 7 meses y 4 días, hasta la notificación con la resolución determinativa ya que la misma vista de cargo establecía puntualmente la ausencia de libros y registros contables, inventarios y balances y contabilidad en general, reglada por los arts. 36 y ss., Cód. Com.

Citando la seguridad jurídica en materia administrativa establecida en el art. 4-c) del C.T.B., manifiesta que ratificar lo hecho por la AGIT sería desconocer el art. 81 de la citada ley, lo que considera quebrantar la norma, además del principio de supremacía constitucional, jerarquía normativa y legalidad; por lo que estando demostrado que se ejerció el derecho a la defensa, afirma que no debió decretarse la nulidad de obrados, porque la resolución determinativa cumplió con el art. 99 del C.T.B., que con fundamentos de hecho y de derecho valoró los descargos y los consideró insuficientes por no cumplir las exigencias de la norma tributaria vigente.

Luego de esas aseveraciones concluye en los siguientes puntos: 1) Se probó que la Resolución impugnada de la AGIT, prescindió totalmente de la sana crítica para impartir justicia y/o valorar lo dispuesto por el art. 81 del C.T.B.; 2) Que se comprobó que la administración tributaria emitió la resolución determinativa dentro de plazo señalado en el art. 99-I del C.T.B.; 3) Se demostró que la AGIT en la resolución que se impugna no puede invalidar un procedimiento administrativo, cumplido en regla, y que a la postre no cambiará la situación del contribuyente; 4) Se ratificó que la argumentación de la AGIT es tremendamente subjetiva; porque la resolución determinativa anulada se emitió con anterioridad a la introducción de prueba de reciente obtención; 5) Estableció que la pretensión de la AGIT es que: si la resolución determinativa se emite en los 30 siguientes días del plazo de la norma tributaria, el contribuyente tendría otros 30 días para sus descargos de reciente obtención, siendo que los 60 días son para emitir y notificar el acto administrativo, no prohibiéndose su emisión en fecha anterior, por lo que se transgredió el art. 99 del C.T.B.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se dicte sentencia revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1925/2013 de 23 de octubre, declarándose firme y subsistente la R.D. N° 17-00032-13 de 21 de marzo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, cursante de fs. 79 a 84, señalando lo siguiente:

Tras citar parte del argumento de la demanda, resalta que el 17 de agosto de 2012, se notificó además de la orden de verificación, el anexo Form. 7520 detalle de diferencias requiriendo documentación, consistente en: 1) Declaraciones juradas del IVA (Form. 200 0 210); 2) Libros de compras de los periodos observados, 3) Facturas de compras originales; 4) Medios de pago de las facturas observadas; 5) Otra documentación que se solicite durante la verificación. Lo que efectuó el contribuyente el 24 de agosto y 14 de noviembre de 2012, luego el 24 de diciembre del citado año la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la vista de cargo otorgándole 30 días para la presentación de descargos; indica que inmediatamente el 23 de enero de 2013, el contribuyente presentó por memorial argumentos y documentación de descargo, señalando en el Otrosí 3°; que deja expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo, para demostrar la improcedencia del cargo formulado, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la resolución determinativa dando cumplimiento a lo expresado en el Otrosí 3°, el 22 de marzo de 2013, el contribuyente presentó prueba de reciente obtención solicitando día y hora para el juramento respectivo, a lo que la administración tributaria respondió por proveído N° 24-0888-13 de 1 de abril de 2013; encontrándose emitido el acto administrativo que concluye el proceso de determinación y en consideración a los plazos previstos en la R.N.D. N° 10-0035-05, se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada, por el contrario el sujeto pasivo fue notificado el 25 de marzo de 2013, con la resolución determinativa. Con estos antecedentes y adjuntando factura de la Empresa RANSA S.R.L., encargada del almacenaje de la documentación del sujeto pasivo, de la cual se procedió a su desarchivo, se ratificó en su petición; pero a pesar de eso se dio su rechazo.

En ese antecedente, manifiesta que corresponde analizar los arts. 81, 99 del C.T.B., y 2 del D.S. N° 27874, que permiten que las pruebas de reciente obtención pueden ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por ley a la administración para la emisión de la

resolución determinativa o sancionatoria, indica en el caso, que se evidenció que la vista de cargo fue notificado el 24 de diciembre de 2012, el plazo para la presentación de los descargos fenecía el 24 de enero de 2013, término a partir del cual se dio inicio al cómputo de los 60 días para la emisión de la resolución determinativa, por lo que el plazo para dictar y notificar la resolución, fenecía el 25 de marzo de 2013; en el caso, se presentó pruebas de reciente obtención el 22 del mes y año mencionados, por lo que considera que la administración tributaria debió recibir las pruebas bajo juramento, para analizar si la omisión fue por causa propia y al no realizarse esos hechos se vulneró el principio del debido proceso de los arts. 115-II de la C.P.E., y 68-6 y 7 del C.T.B., más aun si existía el derecho de presentarla, según los arts. 68-7), 81 y 98 del C.T.B., y 2 del D.S. N° 27874, generándose de esta manera la obligación de aceptación y pronunciamiento sobre las mismas, causando indefensión al contribuyente.

Refiere con relación al pronunciamiento de la resolución determinativa antes del plazo de 60 días, que al anunciar a la administración tributaria la presentación de documentación de reciente obtención, ratificó su argumento de la espera hasta el último día y la posibilidad de solicitar prórroga excepcional, observando los arts. 2 de la RND N° 10-0035-05; 2 del D.S. N° 27874 y 99-I del C.T.B., lo que no se cumplió, por lo que considera se lesionó el debido proceso, restringiéndose el derecho a valoración de la prueba, que incide a su vez en la falta de fundamentación de hecho y de derecho de la resolución determinativa requisito esencial que vicia de nulidad la misma, conforme los arts. 36-II de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), 74 y 81 último párrafo del C.T.B.

Como doctrina tributaria en respaldo de sus argumentos, planteó el precedente administrativo de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0221/2006, señaló como jurisprudencia la Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio y 510/13 de 27 de noviembre de 2013, emitidos por la Sala Plena de este tribunal.

Con esa base, refiere que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1925/2013 de 23 de octubre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 20 de junio de 2013, mediante Orden de Verificación Interna (OVI) N° 0012OVI09039, se instruyó Operativo Específico al Crédito Fiscal del IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal, contenido en las facturas declaradas por el contribuyente PHARMATECH Boliviana S.A. detalladas en el anexo adjuntó y cuadro de diferencias, la que fue notificada al contribuyente por cédula el 17 de agosto de 2012, sobre la misma el sujeto pasivo entregó documentación solicitada por actas de 24 de agosto de 2012 y 14 de noviembre de 2012, que sirvió de base para la emisión del Informe Cite SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/3441/2012.

III.2. El 26 de julio de 2013, el administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 0012-820-001OVI09039-0827/2012, en la cual se estableció una deuda tributaria liquidada sobre base cierta en la suma de 185.114.92 UFV equivalentes a Bs 332.845.89, esto porque se detectó varias notas fiscales no válidas para crédito fiscal, con base imponible observada y contravenciones tributarias, por mal registro en libros de compras y ventas IVA, y por errores de presentación de estos libros a través del módulo Da Vinci.

III.3. En ese mérito, el contribuyente presentó sus descargos el 23 de enero de 2013, en cuyo memorial en el Otrosí 3°, expresó: "...dejamos expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa". Luego de su análisis y trámite pertinente de la documentación se emitió la R.D. N° 17-00032-13 de 21 de marzo de 2013, que ratificó todos los cargos emitidos por la vista de cargo.

III.5. Posteriormente el 22 de marzo de 2013, el contribuyente presentó prueba de reciente obtención, que fue rechazada por proveído 24-00888-13 de 1 de abril de 2013, con el fundamento de que ya había emitido la resolución determinativa.

III.6. Contra la resolución determinativa pronunciada el contribuyente planteó recurso de alzada, en virtud al cual la ARIT, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0644/2013 de 5 de agosto, que dispuso anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la emisión de una nueva resolución determinativa que valore la prueba ofrecida previo cumplimiento del procedimiento establecido en los arts. 81 de la L. N° 2492 C.T.B., 2 del D.S. N° 27874 y 2 de la RND N° 10-0035-05, conforme a sus fundamentos.

III.7. Este hecho motivo, a que la Gerencia Graco La Paz del SIN interponga recurso jerárquico, cuyo trámite concluyó con la emisión de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1925/2013 de 23 de octubre, que dispuso confirmar la resolución de recurso de alzada, disponiendo anular obrados hasta el vicio más antiguo, reponiendo actuados hasta la R.D. N° 17-00032-13 de 21 de marzo, inclusive, debiendo el SIN proceder a señalar día y hora para el juramento de reciente obtención del sujeto pasivo a los efectos del último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492 C.T.B.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la prueba presentada el 22 de marzo de 2013, fue dentro de plazo legal o no para ser considerada como de reciente obtención por la administración tributaria conforme lo establecido en los arts. 81 de la L. N° 2492 C.T.B., 2 del D.S. N° 27874 y 2 de la RND N° 10-0035-05; 2) Si por el contrario, la resolución determinativa anulada fue dictada en apego a las normas legales administrativas.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Con referencia al primer punto de controversia, se tiene que el SIN, demandante en este caso, en su propia demanda señala expresamente que: "punto 7. El 25 de marzo de 2013, el memorial de pruebas de reciente obtención recién ingresa a gerencia para su procesamiento por conducto regular. Último día de plazo para emitir y notificar la resolución determinativa (Día 60)" (fs. 43 vta.), para luego en la siguiente página decir expresamente: "ya que debido a que el plazo para la emisión y notificación de la resolución determinativa vencía el 25/03/2013, sumado a esto..." (fs. 44 primer párrafo). Se determina por estas afirmaciones que el demandante reconoce que el plazo fenecía la fecha ya indicada, plazo que emerge del art. 99-I del C.T.B., que para mejor ilustración transcribimos: "(resolución determinativa). I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del artículo anterior, se dictará y notificará la resolución determinativa dentro el plazo de sesenta (60) días y para contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la administración tributaria. En caso que la administración tributaria no dictara resolución determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución". Es decir que esta misma norma señala claramente que el plazo puede ser prorrogado, de modo que el argumento de que debe aplicarse la jerarquía normativa no es tal, puesto que el mismo artículo invocado por el demandante faculta a que pueda pedirse prórroga, aspecto que está reglamentado por el RND 10-0035-05, por lo que en sujeción a esta normativa podía pedirse la ampliación de plazo dispuesta por la AGIT en la resolución impugnada.

Siendo que existía prueba de reciente obtención, que de acuerdo al art. 81 del C.T.B. se señala que: "(Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención". De la que se colige que debe apreciarse las pruebas presentadas por el contribuyente ya que, este dejó expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación y el sustento de que se haga hasta antes de la emisión de la resolución determinativa no tiene un fundamento cabal porque el 22 de marzo de 2013, no se había notificado aún la resolución, por lo que si bien pudo tener una fecha anterior al no haberse comunicado de forma debida la misma, el contribuyente desconocía de su existencia, por esto en uso de su derecho presentó la prueba de reciente obtención, sobre la cual se comprometió a exhibirla, y no admitirla sería lesionar su derecho.

La notificación al efectuarse el 25 de marzo de 2013, que ha reconocido el demandante como termino final, para que se emita la Resolución, habilita al sujeto pasivo a seguir presentando pruebas; de igual forma, lo ha establecido el D.S. N° 27874 que en su art. 2 dispone: "(Pruebas de reciente obtención) A efecto de la aplicación de lo dispuesto en el art. 81 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003, en el procedimiento administrativo de determinación tributaria, las pruebas de reciente obtención, para que sean valoradas por la administración tributaria, sólo podrán ser presentadas hasta el último día de plazo concedido por ley a la administración para la emisión de la resolución determinativa o sancionatoria". disposición legal que también ha sido ratificada por la misma administración tributaria que, en su RND 10-0035-05 ha ordenado en su art. 2, lo siguiente: "I. Considerando que la solicitud de presentación de prueba con juramento de reciente obtención, de acuerdo a lo establecido en el art. 2 del D.S. N° 27874, de 26 de noviembre de 2004, podrá realizarse hasta el último día del plazo ordinario para la emisión de la resolución determinativa, la Gerencia Distrital o GRACO correspondiente, cuando así lo considere necesario, efectuará la solicitud de prórroga excepcional, por única vez, a la máxima autoridad normativa del SIN, de acuerdo a lo establecido en el parág. I del art. 99 de la L. N° 2492." Por esto el D.S. N° 27874 lo que hizo es reglamentar de forma más precisa la forma de aplicación del C.T.B., en cuanto al cómputo del término final del plazo, y no ha existido ninguna lesión al principio de jerarquía normativa de la C.P.E., porque la misma administración tributaria ha dispuesto la forma de aplicación de la citada norma. Ahora en referencia a esta por disposición del art. 5 de la L.T.C.P., que regula sobre la: presunción de constitucionalidad, dispone: "Se presume la constitucionalidad de toda ley, decreto, resolución y actos de los Órganos del Estado en todos sus niveles, hasta tanto el Tribunal Constitucional Plurinacional resuelva y declare su inconstitucionalidad", por tal razón si consideraba que la norma aplicada por la administración tributaria no cumplía con el art. 410 de la C.P.E., debió plantear una Acción de Inconstitucionalidad Concreta al amparo del art. 79 de la L. N° 254 Código Procesal Constitucional, que regula sobre la legitimación activa de esta acción y dice: "Tienen legitimación activa para interponer acción de inconstitucionalidad concreta, la juez, juez, tribunal o autoridad administrativa que, de oficio o a instancia de una de las partes, entienda que la resolución del proceso judicial o administrativo, depende de la constitucionalidad de la norma contra la que se promueve la acción", pero al no haber actuado en tal sentido no ha probado su argumento por ningún medio probatorio. Recalcando que en nuestro entender las dos últimas normas solo reglamentan el cómputo del plazo para la presentación de la prueba de reciente obtención, sin modificar el mismo, por lo que no existe inconstitucionalidad de las mismas, por lo que en esta parte el análisis de la AGIT es correcto, concluyéndose que no son ciertos los fundamentos del demandante, en tal sentido debe confirmarse en esta parte, la resolución impugnada.

V.2. Con relación al segundo punto de controversia, debe indicarse que la anulación que se ha pronunciado está basada en el art. 99-II del C.T.B., que refiere: "II. La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha,

nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa". El que a su vez esta ratificado por el art. 19 del D.S. N° 27310 Reglamento al C.T.B. (RC.T.B.), que genera la anulabilidad del acto, con su sustento legal en el art. 36 de la L.P.A., que refiere: "(Anulabilidad del acto). I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados". Disposición legal última que genera justamente la decisión, porque se dejó en indefensión al contribuyente, por no valorarse pruebas de reciente obtención, de modo que se ratifica en este punto el criterio de la AGIT, para que se pueda recibir con juramento de reciente obtención, los documentos que no han sido valorados hasta hoy.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1925/2013 de 23 de octubre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1925/2013 de 23 de octubre, emitida por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



304

**Equipo Petrolero Sociedad Anónima (Equipetrol S.A.)
c/ Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 19 a 23, en la que se impugna la R.M. N° 266 de 11 de octubre de 2013, pronunciada por el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda (MOPSyV); providencia de admisión de fs. 28, la contestación de fs. 33 a 41, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 79-80 vta., y 84 a 87, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta Equipo Petrolero Sociedad Anónima (Equipetrol S.A.), que es una empresa legalmente inscrita y registrada, cuya actividad principal es la prestación de servicios técnicos especializados en el área de hidrocarburos, teniendo como principales clientes a compañías operadoras radicadas en Bolivia; que en todo el tiempo de existencia de la empresa nunca se tuvo relación comercial o contractual con empresas radicadas en Letonia, Egipto o Somalia, pero sorpresivamente en el mes de mayo de 2011 se emitió proforma de factura de ese mes de la empresa AXS Bolivia S.A., para la línea telefónica número 3711500, en la suma de Bs. 254.492.08, por supuestas llamadas internacionales a los países mencionados. Hecho reclamado a la empresa AXS Bolivia S.A., por carta con cite EQ.GGEN.11.0075, no reconociendo dichos consumos, demostrándose por facturas anteriores de seis meses atrás que el consumo no superaba los Bs 200.-, lo

mismo se hizo en el formulario de reclamo 000455 de 17 de junio de 2011, de la oficina Odeco de Axs, que tuvo como respuesta la declaración de improcedente de esta.

Refiere que ante la improcedencia de la reclamación, presentó reclamo ante la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes (ATT), que mereció el trámite administrativo pertinente concluyendo con la Resolución Administrativa Regulatoria (RAR) ATT-DJ-RA-ODE-TL 0327/2012 de 5 de diciembre, emitida por el Director Ejecutivo de la ATT, declaró fundada la reclamación administrativa por facturación y cobro indebido de tarifas, instruyéndose dar de baja o devolver el dinero si es que fue cobrado, no del total sino sólo de 55 llamadas, de acuerdo a un cuadro inserto en la misma resolución.

Contra de esta resolución interpuso recurso de revocatoria, que suscitó la emisión de la RAR ATT-DJ-RA-TL 0244/2013 de 7 de mayo, que lo rechazó y confirmó el acto administrativo recurrido. Decisión que a su vez fue también demandada en recurso jerárquico que confluó con la R.M. N° 266 de 11 de octubre de 2013, emitida por el MOPSyV, hoy impugnada, rechazándose una vez más los argumentos del demandante, empero esta vez instruyendo a la ATT emita recomendaciones técnicas y lineamientos necesarios para medidas de seguridad, que deben adoptar los usuarios y/o operadores para evitar posibles ataques fraudulentos a líneas telefónicas, conectadas a una central telefónica VOIP, y la recomendación a la misma autoridad para investigar la razón de las diferencias registradas entre los registros detallados de llamadas (CDRs) de Cotas Ltda., y de Axs Bolivia S.A., en cuanto a las inconsistencias de las llamadas detectadas. Los hechos que motivaron la reclamación administrativa fueron: el sábado 7 de mayo de 2011 desde horas 16:40, al día domingo 8 del mismo mes y año hasta horas 21:08 se produjeron todas las supuestas llamadas, que en su mayoría fueron a los países citados, las que no están registradas en el reporte de llamadas de Equipetrol S.A., siendo imposible que personal de la empresa, o tercero ajeno a la misma, haya ingresado a las oficinas sin autorización y completar las llamadas simultáneas en todos los canales de la línea E1, hecho evidenciado en el detalle de llamadas, siendo que algunas de ellas tuvieron una duración de hasta 6 horas cada una, intentos de otras llamadas siguieron produciéndose dos semanas después de reportada la situación, las cuales no se completaron por estar funcionando sistemas de protección de clientes de Cotas como de AXS, porque bloquearon estas llamadas salientes, hecho que demuestra el ineficiente trabajo de las mismas.

Estos sucesos han sido considerados por la RM impugnada, las primeras como llamadas efectuadas, y las posteriores como aquellas que no se hubieran completado, sin establecerse las diversas razones por las que estas últimas, de fecha posterior, no tuvieron éxito, quizás porque ya fueron bloqueadas, lo que la ATT no verificó en la empresa demandante sino sólo en las prestadoras del servicio. Indica que el MOPSV afirmó que la ATT sólo determinó que desde la línea telefónica, en cuestión, se habían generado llamadas de larga distancia los días 7 y 8 de mayo de 2011 y que existían diferencias en los registros de ambos operadores en sólo 55 de las mismas, reiterando que nunca se verificó in situ los equipos o el personal de la institución afectada, no obstante existiendo las inconsistencias entre los de CDR's de Cotas como del carrier de AXS es prueba suficiente para fundar la presente Resolución. Manifiesta además que el ente regulador no estableció responsabilidades de quien o como se realizaron las llamadas, porque el mismo indicó que no es su atribución determinar las mismas, pues se evidenció técnicamente la existencia del tráfico de larga distancia, y debió más bien establecer que ni el demandante ni su personal realizaron las llamadas y menos los días 7 y 8 de mayo de 2011.

Insiste en el hecho de que es obligación de la ATT en la Ley de Telecomunicaciones, la antigua (1632) como la actual (164), la protección y defensa de los derechos de los usuarios, debiendo controlar, supervisar y fiscalizar la correcta prestación de los servicios, ya que los operadores desprotegeron a los usuarios cuando sus sistemas detectaron llamadas de larga distancia masivas, no usuales y a diferentes países del exterior.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene como ordenamiento legal administrativo de respaldo: el inciso d) del art. 4 de la L. N° 2341 (LPA), que establece que la administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal; citando para esto: parte de la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio, para luego reiterar todos los hechos ya detallados en los antecedentes, destacándose entre ellos que: 1) La resolución objetada no determinó acerca del control de llamadas que deben tener los carrier a favor de sus usuarios, ya que 2) Los supuestos sistemas de seguridad, con o sin inclusión de clave de seguridad (PIN) o requiriendo el corte del servicio, no se han activado en este caso, cuando en realidad estas operadoras debieron avisar a la sociedad demandante, para estar al tanto de: si las llamadas eran reales o se trataba de algún fraude; 3) Acontecimientos que contravienen la Ley de Telecomunicaciones y sus Reglamentos, cuando la misma es reiterativa sobre la protección que se debe dar al usuario, argumentos que son parte de su fundamentación.

Concluyendo que: a) La ATT no evaluó en su integridad la denuncia presentada por la sociedad ahora demandante; b) De igual forma esta entidad no agotó todos los medios y recursos de investigación para un cabal análisis de lo peticionado por Equipetrol S.A.; c) Esta sociedad rechaza totalmente haber efectuado las llamadas cobradas por AXS Bolivia S.A.; porque: d) Es imposible que en sólo dos días (7 y 8 de mayo de 2011) se hayan efectuado todas esas llamadas a países fuera de nuestro continente, por la exorbitante suma de Bs 254.492.08; e) sucesos no analizados por la resolución impugnada que valida y aprueba la falta de prolijidad en la investigación que fue propuesta por la ATT; f) Por esto la RM demandada no tuvo en cuenta y desconoció las obligaciones legales y contractuales que, deben cumplir las operadoras de telefonía.

Por último sostiene que la factura, que se pretende hacer cobrar, genera un daño económico por la suma descomunal de dinero ya mencionada, aun considerando las diferencias en los registros de las llamadas entre las operadoras, de las cuales se han dispuesto una facturación, lo que reduciría el monto, pero no significativamente; ni dejaría sin efecto el cobro que se pretende; cuando debió castigarse más bien a los Carrier de larga distancia y/o prestadores de servicio de telefonía (local/internacional), por no velar los intereses de los usuarios, ya que al vender o prestar estos servicios son responsables de los mismos. Afirma que lo ocurrido dejó en indefensión a Equipetrol S.A., ante terceros que burlan o vulneran los sistemas de protección de las operadoras de telefonía, sin que accionen en defensa del consumidor, ya que

podieron proceder de forma sencilla haciendo cortes para el monitoreo de las llamadas, para advertir la realización de conferencias de más de una hora, pero nunca atribuir esta carga al usuario.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la R.M. N° 266, las resoluciones de instancia de la ATT y se emita una nueva resolución, dejando sin efecto el injusto cobro a favor de AXS Bolivia S.A.

II. De la contestación a la demanda.

El MOPSYV, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de junio de 2014, cursante de fs. 33 a 41, señalando lo siguiente:

Tras realizar un resumen de los antecedentes de la resolución ministerial, resalta que:

A) En los CDRs tenidos como prueba, existen llamadas no completadas, en un periodo en el que no se contaba con el servicio suplementario de restricción de llamadas, las cuales no son objeto de la reclamación, puesto que lo que se está reclamando es el no pago de otras llamadas que se han demostrado haberse efectuado.

B) La responsabilidad de la ATT se circunscribe a determinar: Si el cobro realizado por un operador es correcto o no, por lo que hay que señalar que el usuario, hoy demandante, no presentó los registros de su propia central a efecto de realizar un análisis comparativo, sin que pueda determinar quien realizó las llamadas por no ser de su competencia, ya que la responsabilidad por el uso de la línea telefónica es del usuario, correspondiendo al regulador emitir recomendaciones técnicas y lineamientos, para evitar ataques fraudulentos a líneas telefónicas.

C) Las reclamaciones administrativas se centraron en determinar: La coincidencia entre los registros emitidos por los operadores interconectados; información que reflejará si se usaron o no los servicios prestados, y si le corresponde el pago de contraprestación, evidenciándose que existen diferencias sólo en 55 llamadas del total de las mismas, las cuales deben ser dadas de baja en una re facturación del servicio, reiterando que se demostró que no hay vulneración del cableado de la línea telefónica del demandante, en su parte externa.

D) Reiteró los argumentos anteriores y señaló que la relación contractual entre el demandante y los operadores de telefonía no establecía la obligación de supervisión, fiscalización y control de las mismas las que, al no estar reguladas, generaron la recomendación de subsanar este vacío.

E) Sobre la falta de análisis técnico de; cómo es posible se hagan en menos de 10 minutos de 2 a 25 llamadas simultáneamente, algunas de las cuales tuvieron duración de hasta 6 horas a un mismo número, la ATT estableció que por las características técnicas de la línea E1, que tiene asociadas 30 líneas, es posible realizar 30 llamadas entrantes y salientes a la vez, argumento del usuario considerado sin fundamento, ya que las mismas están registradas en las centrales de los operadores de telefonía.

F) Del argumento de que no se evaluó la denuncia, ni se agotaron medios o recursos de investigación, todo el análisis técnico ha demostrado lo contrario a lo denunciado, con excepción de las 55 llamadas, ya que no se ha demostrado lo aseverado del medio o recurso de investigación.

G) En relación a la validación y aprobación de la falta de prolijidad de la ATT, reiteró que se dispuso continúen las investigaciones para determinar: el porqué de las diferencias encontradas entre los operadores de telefonía.

H) En la petición de sanción a los prestadores del servicio, por falta de control del tráfico de llamadas, y ser los responsables de velar intereses de los usuarios, el D.S. N° 25950 Reglamento de Sanciones e Infracciones al Marco Jurídico Regulatorio, sólo establece una sanción cuando se afecta a un número considerable de usuarios, careciendo de competencia para determinar: quienes son los responsables de la realización de las llamadas, sea el personal o un tercero con acceso a la línea telefónica, por lo que tampoco tendría atribución para sancionar al responsable de las llamadas, correspondiendo a las autoridades judiciales competentes realizar dicha investigación.

J) Si existe un presunto fraude contra los sistemas de protección de las operadoras de telefonía, corresponde la denuncia ante las instancias jurisdiccionales ordinarias; mientras que los cortes y monitoreo de llamadas deben ser solicitados por el usuario, ya que no se puede cortar de manera intempestiva el servicio, hecho que sería otra infracción de corte indebido.

Concluye que: la ATT y el MOPSYV cumplieron con su obligación legal de determinar: Si las llamadas cuestionadas fueron o no realizadas; que si bien han sido negadas no es competencia de la ATT determinar quién hizo las llamadas, porque el uso es de responsabilidad del usuario, sin que exista descargo respecto de la imposibilidad de realización de llamadas en dos días, por lo que la denuncia debió ser probada por el usuario y por el operador de telefonía; por tal razón la alusión del incumplimiento de obligaciones legales y contractuales carece de sustento, concluyéndose en una recomendación para la regulación de los derechos de los usuarios.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la R.M. N° 266 de 11 de octubre de 2013, emitida por el MOPSYV.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 28 de junio de 2011, mediante nota con cite AXS-GCC N° 061/2011 la empresa AXS Bolivia dio respuesta a la reclamación de la sociedad demandante, relativa a varias llamadas internacionales efectuadas el 7 y 8 de mayo del citado año, reclamo presentado el 17 de

junio de 2011, mediante carta cite EQ.GGEN.11.0075; respondiendo que efectivamente se realizaron llamadas objetadas, consignadas en un detalle adjunto, declarando por estos hechos improcedente su reclamo.

III.2. El usuario Equipetrol S.A. presentó reclamo formal por consumos no reconocidos ante la ATT regional Santa Cruz, mediante nota EQ.GGEN.11.0079 de 29 de junio de 2011, en la cual pidió se dicte Resolución declarando procedente esta y se deje sin efecto la cobranza por el monto ya señalada en la presente demanda.

III.3. Dentro de la reclamación administrativa indicada, se emitió la RAR ATT-DTL ODE-RAR 0180/2011, que declaró fundada la misma, e instruyó dar de baja sólo cuatro llamadas que se establecen de una comparación del registro detallado de estas, emitido por COTAS y otro emitido por AXS; esta decisión fue dejada sin efecto por un recurso de revocatoria, dentro cuyo trámite por Auto ATT-DJ-A TL 0426/11, de 20 de diciembre de 2011 se ordenó a AXS S.A., Equipetrol S.A. y COTAS Ltda., presentar varios informes y documentación técnica; en concreto para Equipetrol S.A. se instruyó la presentación de dos informes, lo que cumplió el usuario -hoy demandante- en memorial con fecha del 9 de enero de 2012, entregando los dos documentos sobre: 1) las características técnicas de la central PBX y 2) sobre los sistemas de seguridad de software de la central telefónica; mientras que la denunciada AXS, se ratificó en toda la prueba aportada.

Cumplido que fue el trámite administrativo se emitió la RAR ATT-RA TL 0080/12 de 8 de febrero de 2012, que aceptó el recurso revocando la anterior resolución e instruyendo se realice un nuevo análisis fundamentado de los argumentos y pruebas presentadas.

III.4. En cumplimiento de la anterior RAR, el ente regulador por auto ATT-DJ-A-ODE-TL 0005/12 de 30 de mayo de 2012, pidió ampliación de presentación de pruebas a todas las partes, correspondiendo a Equipetrol S.A. presentar tres documentos más; ante esa instrucción se presentó por parte de la demandante (fs. 216 a 217 del anexo 2 del expediente): un diagrama de interconexión de la Central PBX de Equipetrol S.A. con la PSTN, empero sin presentar los otros dos documentos técnicos: 1) el registro detallado de Llamadas (CDR) de la línea 3711500 según registros de la central PBX de Equipo Petrolero S.A., puros o sin procesamiento previo, correspondientes al mes cuestionado, en medio impreso y medio digital, y 2) la descripción detallada de los campos consignados en el registro detallado de llamadas CDR puros o sin procesamiento; justificando su accionar porque en los meses en que se suscitó los hechos: "la central Cisco adquirida por nuestra empresa, por ser una nueva tecnología, aún no había desarrollado el software de captura de datos, por lo tanto no se contaba con un registro detallado de llamadas (CDR) de la línea telefónica 3711500 de esta central"(textual). Todos los documentos presentados por las partes fueron analizados por el Departamento Técnico de la ATT.

III.5. En mérito a este procesamiento previo, se emitió la RAR ATT-DJ-RA-ODE-TL 0327/2012 de 5 de diciembre, que declaró fundada la reclamación administrativa de la demandante, por la factura y cobro indebido de tarifas; redacción que daría a entender que se dio la razón al demandante, no obstante ello el punto segundo de su parte resolutive instruye se de baja el monto facturado por las llamadas registradas conforme se evidencia en el cuadro expuesto en el considerando 4; por lo que debió más bien aclarar que la declaración de fundada de la reclamación, es solo parcial y no total, únicamente por haberse encontrado diferencias de registro en 55 llamadas (incluso una de ellas se estableció que nunca existió); entre los registros de los operadores del servicio que son COTAS y Axs, y no así de todas las restantes 1198 llamadas las cuales deben ser pagadas por el reclamante; dato que se obtiene de restar el total de las llamadas, consignadas en el detalle que llama de fs. 493 a 518 del Anexo 3 de este expediente, con las 55 que fueron observadas en esta resolución.

III.6. Contra esta decisión se interpuso recurso de revocatoria, por el demandante, el cual luego del trámite de ley fue rechazado por RAR ATT-DJ-RA-TL 0244/2013 de 7 de mayo, confirmando en todas sus partes el acto administrativo recurrido, sin que el demandante haya aportado más prueba al proceso administrativo.

III.7. Siendo lesiva a sus intereses, esta última resolución, el demandante recurrió esta vez de Jerárquico, procedimiento en el cual no se aportó ningún tipo de prueba por las partes, que luego del trámite pertinente pronunció la R.M. N° 266 de 11 de octubre de 2013, emitido por el MOPSYV, disponiendo el rechazo del recurso jerárquico; analizando y resolviendo en el fondo, los mismos argumentos presentados por el demandante en el presente proceso contencioso administrativo, que ahora nos toca analizar.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la autoridad demandada al analizar y compulsar los argumentos del demandante, hizo un análisis completo y correcto de la investigación efectuada por la autoridad administrativa regulatoria, para verificar la prolijidad de la misma y 2) si la R.M. N° 266 impugnada en esta demanda, tomo en cuenta las obligaciones de la ATT para la protección de los usuarios y las obligaciones legales y contractuales que deben cumplir las operadoras de telefonía.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1 Previamente, corresponde revisar lo dispuesto por las Leyes específicas de la materia, teniendo para ello la Ley General de Telecomunicaciones N° 164, que en el art. 14 establece las atribuciones de la misma, que son: "1. Cumplir y hacer cumplir la presente ley y sus reglamentos, asegurando la correcta aplicación de sus principios, políticas y objetivos. 2. autorizar, regular y fiscalizar los servicios de telefonía fija, móvil y todas las redes y servicios de telecomunicaciones y tecnologías de información y comunicación, así como al servicio postal a nivel nacional. 3. Regular el régimen general de las tarifas y precios, para los servicios de telefonía fija, móvil, larga distancia, telecomunicaciones y tecnologías de información previstas en todo el territorio nacional, independientemente de su cobertura, así como del servicio postal. 4.

Publicar, controlar y fiscalizar, los precios y tarifas de acuerdo con la normativa y el régimen general. 5. Regular, controlar, supervisar y fiscalizar la correcta prestación de los servicios y actividades por parte de los operadores o proveedores de telecomunicaciones y tecnologías de información y comunicación, del servicio postal y de entidades certificadoras autorizadas y el cumplimiento de sus obligaciones legales y contractuales. 6. Otorgar, modificar y renovar autorizaciones y disponer la caducidad o revocatoria de las mismas, dentro del marco de la ley y reglamentos correspondientes. 7. Regular, autorizar, controlar, fiscalizar y coordinar el uso del espectro radioeléctrico y realizar la comprobación técnica de las emisiones electromagnéticas en el territorio del Estado Plurinacional. 8. Fiscalizar y controlar los medios y equipos a través de los cuales se emiten las ondas electromagnéticas y protegerlas de cualquier interferencia dañina, irregularidad y perturbación a los sistemas de telecomunicaciones y tecnologías de información y comunicación. 9. Homologar equipos de telecomunicaciones y tecnologías de información y comunicación en todo el país. 10. Regular, controlar, fiscalizar y autorizar la interconexión de redes de telecomunicaciones y tecnologías de información y comunicación que prestan servicios de telecomunicaciones (telefonía fija, móvil y otros) con alcance departamental y nacional, y aprobar las ofertas básicas de interconexión y los acuerdos de interconexión. 11. Conocer y resolver, de manera fundamentada, en primera instancia los recursos de revocatoria que le sean presentados por la vía administrativa. 12. Elaborar y mantener los planes técnicos fundamentales definidos por la Unión Internacional de Telecomunicaciones – UIT, y establecer el estándar técnico necesario para operar y mejorar los servicios de telecomunicaciones, los que serán de aplicación en todo el territorio del país. 13. Intervenir a operadores o proveedores y entidades bajo su atribución fiscalizadora y designar a los interventores con facultades administrativas, cuando concurran causales establecidas en la presente ley y los reglamentos. 14. Aprobar los modelos de contratos, términos y condiciones entre el proveedor de servicios o el operador postal y las usuarias o usuarios, de acuerdo a reglamento. 15. Elaborar, actualizar y modificar manuales, instructivos, circulares y procedimientos a ser aplicados en el sector. 16. Cubrir las obligaciones económicas que correspondan a su participación en organismos nacionales e internacionales del sector de telecomunicaciones a los que pertenezca y las obligaciones del Estado Plurinacional de Bolivia con la Unión Internacional de Telecomunicaciones – UIT. 17. Regular y administrar los recursos de identificación, utilizados en la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones y cualquier otro recurso que actualmente o en el futuro identifique redes y usuarios. 18. Realizar auditorías técnicas del espectro radioeléctrico y de las entidades de certificación a nivel nacional. 19. Coordinar con los actores involucrados, el avance, desarrollo de las tecnologías de información y comunicación, brindando apoyo y asesoría técnica a nivel territorial y sectorial. 20. Elevar al Ministerio del sector informes sobre el desarrollo de los servicios, reflejando sus actuaciones, observaciones y sugerencias para promover el desarrollo de las telecomunicaciones y tecnologías de información y comunicación y del servicio postal. 21. Coordinar la implementación de las políticas de prevención en los ámbitos de comunicación, información y difusión contra el racismo y toda forma de discriminación y llevar a cabo los procesos sancionatorios. 22. Otras que se deriven de la presente ley o por norma expresa”.

De idéntica forma ocurre con el art. 70 del D.S. N° 29894, donde se establecen las atribuciones del Ministro representante del MOPSyV, entre las cuales tampoco se encuentra atribución alguna para poder hacer investigaciones en instituciones privadas de las cuales puedan generar responsabilidades de algún tipo.

Con estos antecedentes analizando el primer punto de la problemática planteada, el cual está relacionado con la aseveración del demandante de que la ATT no evaluó en su integridad la denuncia de Equipetrol S.A., a cabalidad, pasamos a revisar cada uno de sus argumentos:

V.1.1. La resolución ministerial se dictó en sujeción a las pruebas aportadas por las partes, entonces se tiene que la misma ha cumplido su finalidad; que en el caso era analizar si la ATT incurrió en falta de fundamentación de su resolución, por esto al mencionarse que oficiosamente se cortaron o bloquearon las llamadas al exterior sin haberlo solicitado, según el informe prestado por COTAS, que no es parte del proceso, se estableció que en mayo de 2011 no se restringieron las llamadas, aspecto que es sólo un argumento de la parte interesada, pero que al no estar respaldada con un informe técnico que haga ver que si se dio esta restricción, no puede darse credibilidad a esta afirmación.

V.1.2. Sobre el punto de que la demandante niega haber efectuado las llamadas que están en los registros de ambas empresas, de igual forma no se ha generado una prueba que demuestre lo contrario, porque para justamente verificar si existieron o no las llamadas, se pidió el registro de las mismas y verificándose que una sola no se registró en COTAS, de esa se dispuso que no se la cobre, porque técnicamente se demostró que no existió la misma; estableciendo falta de prueba del demandante que sustente una decisión en su favor.

V.1.3. Sobre el fundamento de que la ATT no determinó quien o como se realizaron las llamadas, se tiene que este tema pasa también por las atribuciones que tiene esta instancia para eso se ha transcrito toda la lista de estas consignadas en el art. 14 de la Ley General de Telecomunicaciones, para hacer ver claramente que este Tribunal Supremo de Justicia debe revisar la legalidad de los actos administrativos y por esto debe basarse en la ley y la misma no obliga a la ATT a realizar este trabajo, además conforme se ha detallado en los antecedentes administrativos y procesales, la misma Equipetrol S.A. ha admitido que: “la central Cisco adquirida por nuestra empresa, por ser una nueva tecnología, aún no había desarrollado el software de captura de datos, por lo tanto no se contaba con un registro detallado de llamadas (CDR) de la línea telefónica 3711500 de esta central” (fs. 216 a 217 del anexo 2 del expediente), entonces ellos mismos señalan que no tienen modo o manera de demostrar cómo se han efectuado esas llamadas, porque su central en la fecha en que se dieron estos hechos no registraba las mismas.

Siguiendo el análisis la autoridad demandada indica nuevamente que la petición de Equipetrol S.A. era que debió determinarse como se realizaron llamadas en días que no existía personal y por esto la negativa de su pago, por lo que reiteró que esta actitud no tiene respaldo documentado que haga ver que las más de 1.000 llamadas no se registraron en las dos empresas, además de que la resolución impugnada tampoco ordena el pago, sino que el mismo dependerá de otras instancias, porque el efecto de esta resolución recién implicará la emisión de una nueva factura la que recién se puede considerar como un medio de cobro.

V.1.4. Siendo que existen diferencias en los registros debe investigarse porque se dieron las mismas, la investigación debe continuar; por esto se sabe que la institución demandada ha cumplido con su rol y ha actuado dentro del margen de sus atribuciones tanto la ATT (art. 14 de la L. N° 164) como el Ministerio demandado (art. 70 del D.S. N° 29894), sin que pueda obligárseles a emitir una nueva resolución, porque no hay una disposición que obligue a cumplir lo que el demandante pide, habiéndose actuado dentro de los márgenes de la legalidad.

V.2. Ahora analizando el segundo punto de controversia, relativo a que si la R.M. N° 266 impugnada en esta demanda, tomo en cuenta las obligaciones de la ATT para la protección de los usuarios y las obligaciones legales y contractuales que deben cumplir las operadoras de telefonía, argumento que está referido también a que la empresa demandante rechaza haber efectuado las llamadas pendientes de cobro por AXS Bolivia S.A., porque según ella, es imposible que en sólo dos días se haya podido hacer llamadas a países fuera del continente, por toda la suma de dinero que se quiere cobrar, se presume que esta afirmación la hacen por su informe de sistemas de seguridad de software de la central (fs. 260 del anexo de este expediente) en el que uno de sus puntos detalla específicamente que: “la central telefónica tiene implementada políticas de AfterHours, es decir se tiene restringido el servicio telefónico fuera de horario”, empero este informe es de un personal dependiente de la misma, por lo que el mismo debió ser confirmado con un informe de un tercero imparcial que ratifique la veracidad de esa prueba, de modo que la institución demandante no ha cumplido con la carga de la prueba, ya que si rechaza constantemente haberse efectuado las llamadas reclamadas, debió más bien presentar prueba pertinente que demuestre, sin lugar a dudas, que todo el flujo de llamadas no ha sido realizado, la que necesariamente debió ser adjuntada a la demanda, ya que de la revisión de todo el procedimiento administrativo previo efectuado, no se ha encontrado documentos técnicos que corroboren lo afirmado por el demandante, aspecto que está regulado por la Ley General de Telecomunicaciones No 1662, en vigencia al momento de dictarse la resolución ministerial impugnada que en su art. 55-2, refiere que: Son obligaciones de las usuarias y usuarios: “Responder por la utilización de los servicios por parte de todas las personas que tienen acceso al mismo, en sus instalaciones o que hacen uso del servicio bajo su supervisión o control”, esto porque, como se dijo, solo se tiene un informe de personal técnico dependiente de la misma empresa demandante, que no ha sido cotejado por ningún otro medio de prueba, que se haya producido por las partes, sea dentro o fuera del procedimiento administrativo que concluyó en la resolución ministerial analizada.

V.3. La Sociedad demandante es una sociedad comercial, por lo tanto la determinación de responsabilidades pasa por dos tipos de controles; a) uno externo es decir de personas ajenas a la misma, ya que no ha demostrado por un informe técnico completo que su sistema no fue vulnerado por algún tercero que hubiera accedido al cableado de la central para efectuar estas llamadas; y b) un control interno, por el que se debería tener un informe técnico de un profesional que no sea dependiente de la misma empresa, que asegure que personal de la misma empresa no haya realizado estas llamadas, ya que como la misma Institución asevera por el informe de fs. 260 del anexo 2 del expediente: “Existen configurados diferentes tipos de perfiles de usuarios para permitir los permisos de llamadas locales, nacionales, internacionales, celulares a través de la implementación de diferentes « dial peers ». De esta forma garantizamos que usuarios que están permitidos de hacer llamadas de acuerdo al patrón de dígitos que se marca, y teniendo un control de cada uno de los usuarios y los accesos hacia la red telefónica”, entonces se tiene claramente definido que hay usuarios permitidos de hacer llamadas, los que si tienen acceso a la línea telefónica, sobre los que no se tiene prueba alguna que ratifique este informe, de que ninguno de ellos pudo haber vulnerado el control para que se den estas llamadas; de modo tal que no es posible dar curso a lo pedido por Equipetrol S.A.

V.4. De lo referido a la protección de los usuarios y el desconocimiento de la obligación legal y contractual de las operadoras, sobre este punto debemos citar lo señalado en el D.S. N° 25950 que, aprueba el reglamento de sanciones y procedimientos especiales por infracciones al marco jurídico regulatorio del sector de telecomunicaciones, que en la Sección III del Capítulo III habla de las infracciones contra derechos de los usuarios, disponiendo lo siguiente: “art.15.- (alcance). I. Constituyen infracciones contra derechos de los usuarios, las siguientes: a) Facturación indebida y/o cobro indebido de tarifas, b) Inclusión de información en facturas del servicio, calificada por la Superintendencia de Telecomunicaciones como falsa y/o engañosa, c) Corte indebido del servicio a un usuario y/o abonado o a un grupo determinado de ellos, d) Funcionamiento irregular del sistema de atención de reclamos y de otros servicios de asistencia al usuario, e) Negativa sistemática e indebida de provisión del servicio. II. También constituyen infracciones contra derechos de los usuarios las siguientes: a) Falta de provisión de guías telefónicas y/o incumplimiento de sus requisitos de contenido, b) Instalación del servicio fuera de los plazos estipulados entre partes, c) Negativa u omisión de inscripción en la Lista de Espera de solicitudes de instalación del servicio, d) Instalación de teléfonos públicos sin cumplir con los requisitos específicos para este servicio, e) Negativa de suministro de detalle de llamadas, f) La no devolución del cobro en exceso al usuario efecto de facturación indebida y/o deficiente, art. 16.- (sanción de primer grado). I. Serán sancionadas con multa de doscientos (200) a trescientos cincuenta (350) días multa o inhabilitación temporal de cien (100) a ciento setenta y cinco (175) días, las infracciones cometidas contra la generalidad de los usuarios o un número significativo de ellos establecidas en los incisos a), b), c) y d) del parág. I del artículo anterior. El número significativo será establecido por la superintendencia de telecomunicaciones para cada caso. II. Serán sancionadas con multa de doscientos (200) a trescientos cincuenta (350) días multa o inhabilitación temporal de cien (100) a ciento setenta y cinco (175) días, las infracciones establecidas en el inciso e) del parág. I del artículo anterior, bastando para aplicar la sanción un solo caso comprobado por la Superintendencia de Telecomunicaciones. art.17.- (sanción de segundo grado). Serán sancionadas con multa de cincuenta (50) a doscientos (200) días multa o inhabilitación temporal de veinticinco (25) a cien (100) días, las infracciones establecidas en el parág. II del art. 15, cometidas contra la generalidad de los usuarios o un número significativo de ellos el mismo que será establecido por la superintendencia de telecomunicaciones para cada caso”.

De la lectura de todas estas infracciones contra el derecho de los usuarios, no se menciona en ningún caso específico que la ATT pueda sancionar a las entidades prestadoras de servicios de telefonía, con el fin de determinar de forma exacta quien, o quienes, o como se efectuaron llamadas, más bien consta que en su investigación obtuvo detalles de llamadas de las dos operadoras, pero cuando se solicitó el mismo detalle de la central telefónica, de Equipetrol S.A., que ha generado las más de 1.000 llamadas, las cuales demanda no se pague, la

misma empresa ha respondido en sentido de que no tenía instalado un sistema que capture los datos para saber cómo se han generado las mismas (fs. 216 del Anexo 2 del expediente), afirmación hecha por la empresa demandante en el proceso investigativo.

Este tema pasa necesariamente por la determinación técnica, es decir, que pruebas especializadas demuestren que todo el flujo de llamadas comprobadas no solo por documentos de AXS, sino también de la cooperativa COTAS, eran incorrectos, ahora si se hubiera comprobado que en los registros de Cotas no hubieran registrado las llamadas del registro de AXS, entonces si se tendría un sustento técnico para afirmar que todas las llamadas no se han realizado, esto se ha comprobado con solo una de las llamadas, de la cual se ha instruido que AXS no la cobre; si el demandante no reconoce estas llamadas debió haber presentado la demostración técnica de la imposibilidad de las mismas, pero al no existir tal documento, que para su absoluta validez debió ser efectuada por un tercero imparcial, no se ha probado la demanda.

V.5. Ahora tocando el punto del incumplimiento de las obligaciones contractuales que tenían Axs y por ende COTAS, que no ha sido denunciada dentro de la reclamación administrativa; se tiene que existe un contrato de prestación del servicio local de telecomunicaciones, con la cooperativa COTAS, de servicio telefónico plan ISDN Serie 95, contrato 195490, que lleva firma ilegible del representante de Cotas, pero no tiene firma del representante de Equipetrol S.A., con su anexo de condiciones específicas del convenio; documentos que constan a fs. 248 y 251 a 254 respectivamente, del Anexo 2 del presente proceso; el mismo no se puede analizar porque Cotas no ha sido demandada, en la presente causa, y porque no existe ninguna carga argumentativa o de fundamentos hecha por el demandante, además de sólo decir que se han incumplido obligaciones contractuales, por lo que no se puede considerar nada al respecto.

V.6. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que el MOPSyV en su Resolución Ministerial ha interpretado correctamente la norma, al rechazar el recurso jerárquico planteado por la demandante, por lo que corresponde denegar la petición al demandante y declarar improbada la demanda, por no haberse presentado prueba que demuestren los hechos afirmados en la misma.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la R.M. N° 266 de 11 de octubre de 2013, emitida por el MOPSyV.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



305

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 18 vta., de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 20, la contestación de la AGIT de fs. 38 a 40 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 59 a 61 y 65-66, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y.

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN N° 03-0593-13 de 31 de diciembre, Marco Antonio Aguirre Heredia en representación de la Gerencia GRACO La Paz del SIN, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Indica que dentro de las facultades de la administración tributaria (AT) se encuentra la de verificar el crédito fiscal, por lo que toda compra reflejada en la factura o nota fiscal debe contar con respaldo suficiente para demostrar que las transacciones fueron efectivamente realizadas; y que las facturas o notas fiscales no tienen valor por sí mismas para el cómputo de crédito fiscal, sino cuando cumplan de manera estricta con los requisitos de validez y autenticidad dispuestos por las leyes y los reglamentos específicos, de manera tal que no quede duda de que las operaciones que originaron la emisión de la factura hayan sido efectivamente consumadas y que el proveedor que realizó la prestación de un servicio o la venta de un producto sea efectivamente el consignado en la factura y consiguientemente el que reciba el pago por la transacción.

Es en este sentido, la AT exige que para realizar el cómputo del crédito fiscal IVA, éste debe estar condicionado a la existencia real de una operación; es decir, debe demostrarse la veracidad de la operación mediante un respaldo documental, para el caso que exista duda por la AT, inicie una verificación, ante ello el contribuyente con medios probatorios pueda hacer valer el crédito fiscal demostrando que la operación existió mediante pruebas fehacientes, conforme el art. 76 de la L. N° 2492 del Cód. Trib., boliviano (C.T.B.).

Señala que tomando en cuenta lo dispuesto por el art. 13 de la L. N° 843, se ha previsto que las facturas cuenten con un reglamento para su emisión y por ende considerar el crédito o débito fiscal en vista del cumplimiento de ciertos requisitos que se encuentran en el num. 2 del art. 41-I de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, que respecto a la validez de las facturas o notas fiscales señala; que deben haber sido debidamente dosificadas por la AT, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización.

Conforme a lo referido, la AT señala que las facturas 2863, 2918 y 2919, presentadas por el sujeto pasivo Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA) no son válidas para generar crédito fiscal, al no encontrarse dentro de los rangos de dosificación autorizados por la AT, por lo tanto no corresponde que el contribuyente se beneficie de un crédito fiscal inexistente; consecuentemente, la depuración de dicho crédito fiscal fue correcta, en cumplimiento de lo previsto en el num. 2, art. 41-I de la RND N° 10-0016-07.

Asimismo, indica que de la revisión de la Nota IR/TES/215/2012 de 26 de noviembre, por la cual EMIRSA solicitó a la empresa TCC BOLIVIA S.R.L. que certifique que se les emitió dos veces las facturas observadas, debido a una corrección en el número de autorización de su primera emisión; señala que dicha nota no cumple los requisitos para ser considerado como prueba ya que presenta una diversidad de contradicciones como ser: Error en el número del Número de Identificación Tributaria (NIT) del proveedor TTC Bolivia S.R.L., siendo lo correcto conforme al Padrón de contribuyentes el N° 125717121; asimismo, no prueba su legitimidad mediante un instrumento legal idóneo como fotocopia de su carnet o testimonio de poder del representante legal. Asimismo la nota emitida por el proveedor no cuenta con los números de orden que identifique y descarguen las facturas observadas. Y que la AT al constatar las deficiencias de los descargos le comunicó al contribuyente para que pueda subsanar las observaciones realizadas, dándole la opción de corregir la nota con los datos correctos y adjuntar la fotocopia del representante legal, pero el contribuyente hizo caso omiso de la solicitud realizada.

I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando en parte la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre sobre la depuración de las facturas 2863, 2918 y 2919 por falta de dosificación u autorización por la AT.

II. Contestación a la demanda.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

II.1. Enfatiza que en aplicación de la verdad material establecida en el art. 200 de la L. N° 2492 C.T.B., el contribuyente para descargo de las Facturas Nos. 2863, 2918 y 2919 presentó ante la AT el comprobante de transferencia bancaria del Banco BISA, y ante la instancia de alzada los registros contables de las compras realizadas; asimismo se evidencio que adjunto a las transferencias presentó el detalle de los importes que conforman cada transferencia, en tal sentido para la factura 2863, en la transferencia bancaria por Bs 3.741.60 se incluyó el pago de la referida factura por Bs 2.104.-, el pago de Bs 1.052.-, y Bs 585.60, teniendo en total el importe transferido; así también se evidencia que en la instancia de alzada presentó el documento contable de registro de la transacción, para las facturas 2918 y 2919, advirtiéndose que el contribuyente adjuntó a la transferencia bancaria el detalle de los importes que conforman cada transferencia, siendo evidente que la transferencia bancaria por Bs 18.586.-, está conformada por el pago de ambas facturas de Bs 9.293.-, cada una, así también se evidencia que en la instancia de alzada presentó los documentos contables de registro de ambas transacciones.

Manifiestas que si bien es cierto que la observación por la AT, en términos tributarios refiere a la eficacia probatoria de la factura por cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad, no es menos cierto que tal observación recae en la obligación y responsabilidad del emisor de la misma y no así del contribuyente, por lo que de conformidad al principio de verdad material se estableció en base de la documentación presentada por el contribuyente la realización de la transacción, estableciendo como válido el crédito fiscal de las facturas 2863, 2918 y 2919.

En atención a lo citado, señala que los argumentos del demandante no son evidentes, estando la Resolución Jerárquica en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos sus fundamentos.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

III.1. La Gerencia Graco La Paz del SIN el 11 de junio de 2012, notificó mediante cédula a Cristian Erick Decormis Chávez, representante legal de EMIRSA, con la Orden de Verificación N° 00120VI05764, modalidad "Operativo específico crédito fiscal", a objeto de revisar el IVA derivado de la verificación del crédito fiscal en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en anexo, correspondientes a los periodos fiscales abril, mayo y junio 2010; requiriendo en el plazo de 5 días la presentación de Declaraciones Juradas del IVA, Libro de Compras y Ventas IVA, facturas originales de compras de los periodos observados, medios de pago y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas observadas.

EMIRSA por carta IR/TES/71/12 de 14 de junio de 2012, solicitó prórroga para la presentación de los documentos solicitados en la orden de verificación; la misma que fue aceptada mediante Auto N° 25-0128-12 de 18 de junio de 2012.

El 19 de octubre de 2012 se emitieron las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 00040793, 00040794, 00040795 y 00040796, por errores de registro de facturas en el libro de compras y ventas IVA físico y a través del módulo Da Vinci de los periodos fiscales abril, mayo y junio 2010 y por la no presentación de toda la documentación requerida dentro de plazo establecido. Actas que aplican las multas por incumplimiento de deberes formales de 1500 UFV y 3.000 UFV, establecidas en los subnumerales 3.2 y 4.1 del Anexo Consolidado A) de la RND N° 10-0037-07.

Concluido el proceso de verificación, la Gerencia Graco La Paz emitió la Vista de Cargo N° 32-0328-2012 de 30 de octubre de 2012, estableciendo contra EMIRSA una obligación tributaria de 1.788 UFV por concepto de IVA omitido, más intereses y sanción preliminar por la conducta del contribuyente de omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales abril y mayo 2010. Vista de cargo notificada mediante cédula, al representante legal de EMIRSA el 12 de noviembre de 2012.

EMIRSA mediante carta de 26 de noviembre de 2012, presentó descargos a la vista de cargo, consistente en certificado del proveedor y fotocopia de carnet de extranjero residencia permanente y del D.S. N° 25530.

La Gerencia Graco La Paz del SIN el 30 de enero de 2013, emitió la R.D. N° 17-0040-2013, estableciendo la obligación de 1.789 UFV por concepto de IVA omitido, más intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales abril y mayo de 2010 y multas por incumplimiento de deberes formales por un total de 7.500 UFV establecidas en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de Determinación Nos. 00040793, 00040794, 00040795 y 00040796. Acto administrativo notificado mediante cédula el 11 de marzo de 2013.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT La Paz mediante resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0746/2013 de 1 de julio, que confirmó la R.D. N° 17-0040-13 de 30 de enero de 2013, emitida por la Gerencia Graco La Paz del SIN contra EMIRSA; consecuentemente, mantiene firme y subsistente el monto de 1.789 UFV por concepto del IVA, más intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales abril y mayo 2010, así como la multa de 7.500 UFV por incumplimiento de deberes formales establecida en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 00040793, 00040794, 00040795 y 00040796.

Frente a éste hecho; EMIRSA interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, pronunciada por la AGIT, que resolvió revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0746/2013 de 1 de julio; en consecuencia dejó sin efecto el impuesto omitido de Bs 2.689.-, por crédito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta; y mantuvo firme y subsistente el impuesto omitido de Bs 67.-, por crédito fiscal IVA, del periodo abril de 2010, modificando la deuda tributaria de 11.551 UFV a 7.600 UFV importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a los deberes formales. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

V. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la AGIT erróneamente validó el crédito fiscal de las facturas 2863, 2918 y 2919.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la AT presuntamente incurridos por la AGIT en la Resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

El art. 8-a) de la L. N° 843 señala que del impuesto determinado, los responsables restarán: "El importe que resultare de aplicar la alícuota establecida en el art.15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o

importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”.

Por su parte el art. 13 de la L. N° 843, prevé que: “El reglamento dispondrá las normas a que se deberá ajustar la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, así como los registros que deberán llevar los responsables”. Concordante el art. 41-I-2) de la RND N° 10-0016-07 reglamenta que las facturas generaran crédito fiscal siempre que cumplan con los siguientes requisitos: “Sea el original del documento y haya sido debidamente dosificada por la administración tributaria, consignado el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de la factura y el número de la autorización”.

En consecuencia la eficacia probatoria de la factura o nota fiscal en relación a las operaciones gravadas por el IVA, depende del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que reglamentariamente hayan sido previstas al efecto; en ese sentido y conforme a las disposiciones legales y reglamentarias antes glosadas, se establece que en el sistema impositivo boliviano, la factura o nota fiscal como documento de control de las operaciones gravadas, para su validez como documento que contenga crédito fiscal, requiere ser autorizada por la administración tributaria.

Asimismo, deberá tenerse en cuenta que entre los principios más importantes que inspiran el procedimiento administrativo, se encuentra el principio de verdad material, que faculta a la autoridad administrativa competente a verificar plenamente los hechos que sirven de fundamento para sus decisiones, para lo cual deberá reunirse de todos los medios probatorios necesarios, y si estos no son lo suficientemente válidos según su sana crítica, queda facultado a razonar bajo este principio. Además esta atribución o facultad que la Ley otorga a la autoridad administrativa, se concreta la función de cooperación de la administración hacia el administrado o particular respectivamente, cuando las pruebas aportadas por estos adolezcan de alguna inconsistencia referente a un dato o información, siempre con el fin de llegar a la verdad histórica de los hechos y así emitir una resolución que ofrezca seguridad jurídica, tomando en cuenta que en el procedimiento administrativo, prima la verdad material sobre la verdad formal, siendo necesario para el esclarecimiento de aquella verdad un criterio de amplitud. Principio que ha sido desarrollado por este tribunal en las Sentencias Nos. 218/2013, 047/2015, 378/2015, 580/2015, entre otras.

En ese entendido las facturas 2863, 2918 y 2919, refiere la AT no son válidas para generar el crédito fiscal al no estar dosificadas; al respecto, se observa que la AGIT verifica los descargos presentados por el contribuyente consistentes en: comprobante de transferencia bancaria del Banco BISA presentados ante la AT y en instancia de alzada los registros contables de las compras realizadas, asimismo se verificó que adjunto a las transferencias bancarias se presentó el detalle de los importes que conforman cada transferencia, en tal sentido para la factura 2863, en la transferencia bancaria por Bs 3.741.60 se incluyó el pago de la referida factura por Bs 2.104.-, el pago de Bs 1.052.-, y Bs 585.60, teniendo el total del importe transferido; así también se evidencia que en la instancia de alzada se presentó el documento contable de la transacción.

De la misma forma para las Facturas Nos. 2918 y 2919, se advirtió que el contribuyente adjuntó a la transferencia bancaria el detalle de los importes que conforman cada transferencia, siendo evidente que la transferencia bancaria por Bs. 18.586 está conformada por el pago de ambas facturas de Bs 9.293.-, cada una; así también se evidenció que en la instancia de alzada el contribuyente presentó los documentos contables de registro de ambas transacciones.

Al respecto, en la doctrina tributaria, se concibe el principio de verdad material como el: “Título que recibe la regla por la cual el magistrado debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado y probado por las partes” José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, Derecho Tributario Procesal, pág.13).

Por lo que conforme a los antecedentes y conforme al principio de verdad material por el cual el juzgador debe enmarcar su valoración con arreglo a la libre apreciación de las pruebas aportadas, se concluye el contribuyente demostró la realización de las transacciones; señalando además que las facturas observadas no fueron emitidas por el contribuyente EMIRSA, sino por quien concedió a favor de éste la prestación solicitada, en consecuencia, las obligaciones tributarias y/o presentación de declaraciones juradas en la forma y plazo establecido por ley, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la resolución jerárquica, son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 de la L. N° 2492 C.T.B., que señala: “En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la administración tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias”, entendimiento arribado en el A.S. N° 16/2015 de 23 de febrero.

VI.2. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a lo fundamentado precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 18 vta., de obrados, interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1953/2013 de 28 de octubre, emitida por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



306

ADM. SAO S.A. c / Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 151 a 160 de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 173, la contestación de la AGIT de fs. 183 a 190 y del tercero interesado de fs. 176 a 180; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 236 a 246 vta., y de 256 a 258 respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada; y.

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Testimonio N° 389/2012, Carlos Gerardo Pinto Montaña en representación de la Empresa ADM SAO S.A. se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la R.A. N° 21-00014-12, se originó de la revisión realizada por GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de los documentos que respaldan las solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM's), bajo la modalidad de verificación posterior correspondientes a los periodos fiscales de enero a marzo de 2008, oportunamente interpuestas por la empresa con el objeto de validar la procedencia de dichas solicitudes.

Del total del crédito fiscal IVA relacionado con operaciones de exportación solicitado en devolución por la empresa, la Administración Tributaria (AT) depuró crédito fiscal IVA por la suma de Bs 3.518.058.06, observaciones que se agrupan por código según su concepto, que comprenden: Código 1, 4, 7, 8 y 9.

Las observaciones asociadas a dichos códigos son las siguientes:

Código 1: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada.

Código 4: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por no encontrarse el original de la Nota Fiscal, declaración única de importación o documento equivalente.

Código 7: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por estar comprendidas dentro del régimen de tasa cero aplicable al servicio de transporte internacional terrestre.

Código 8: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal debido a que el contribuyente no presentó documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas (medios fehacientes de pago).

Código 9: Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal debido a que el contribuyente no puede adjudicarse el crédito fiscal generado por sí mismo.

Refiere que aproximadamente el 98% del crédito fiscal IVA no admitido por la AT, se generó porque a criterio del fisco la empresa no probó con medios fehacientes de pago la veracidad de las transacciones revisadas, lo cual considera no ser cierto, a partir de una apreciación completamente subjetiva, siendo un claro perjuicio al derecho a la defensa, a tal efecto citó los arts. 69 y 76 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.), señalando que el peso de la prueba corresponde al que sostiene una situación contraria al orden normal de las cosas, y que tratándose de hechos constitutivos de la obligación tributaria corresponde al Fisco el onus probando.

En tal sentido, enfatiza que ADM-SAO SA en el curso de la fiscalización presentó pruebas que acreditan toda la realización efectiva de las transacciones, observadas por falta de vinculación de las mismas con la actividad gravada por el IVA que desarrolla su empresa. Así también refiere que oportunamente aportó prueba ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (RIT-SCZ), que fue debidamente admitida, habiendo descargado el 100% de las observaciones realizadas por el SIN con relación a la falta de medios fehacientes

de pago (Código 8); demostrado en el detalle de facturas observadas con el Código 8 de los periodos enero a marzo de 2008 cuyo reparo asciende a Bs 3.443.397.

Así continua explicando las observaciones en cada etapa, refiriendo que la ARIT-SCZ no consideró los descargos presentados ante el SIN que formaban parte de la carpeta que dicha entidad presentó en calidad de prueba y reparó prácticamente el 100% de las facturas observadas por el SIN, sin tomar en cuenta que sólo debía exigir los medios fehacientes de pago que no fueron presentados en la etapa de fiscalización; es decir que la ARIT-SCZ aceptó el 100% de los descargos en los que el importe del medio fehaciente de pago (cheque) coincidía con el importe de la factura y no así en los que varios medios fehacientes en sumatoria daban el importe de la factura, pues no tomaron en cuenta lo ya presentado durante la fiscalización del SIN que en sumatoria deban el importe de la factura; situación que considera que la falta de valoración de todos los descargos es atentatorio a todo principio de justicia y derecho al debido proceso, reduciéndose en esa etapa sólo Bs 586.439.

Posterior a ello la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, mantuvo un reparo de tres facturas que suman a Bs 11.870.258.43 cuyo crédito fiscal reparado es de Bs 1.543.133.60, que se detalla a continuación:

1.- La factura 382, emitida por El Tejar Agropecuaria, Comercial e Ind., cuyo importe asciende a Bs 5.332.666,62; con relación a la misma la observación de la AGIT se funda en el Comprobante de egreso 298614 por 313.233,09 \$us., respecto del cual ADM-SAO presentó el descargo correspondiente a través de la impresión de pantalla que demostró fehacientemente que existió el egreso y la certificación de cheque emitida por el Banco, demostrando que el pago fue efectivamente realizado al emisor de la factura. Si bien la AGIT validó lo que menciona el SIN en relación a que el comprobante de egreso original 298614 no tiene firma del beneficiario, la verdad material de la operación fue demostrada con la impresión del sistema de ADM-SAO que goza de medidas de seguridad además del cheque certificado correspondiente a la operación.

Conforme a ello, señala que ADM-SAO presentó todos los medios fehacientes (comprobantes de egreso y certificaciones de los cheques pagados por los bancos), que respaldan completamente la transacción realizada. Es más, por la actividad agrícola los pagos excedieron el importe facturado, puesto que en un pago puede existir más de un concepto o factura.

2.- La factura 52, emitida por Flavio Junior Costa Beber, cuyo importe asciende a Bs. 3.092.505,80; con relación a la misma la observación de la AGIT, se fundamenta en el comprobante de pago original 39108 por 18.103,45 \$us., a tal efecto señala que por lo operativo del negocio Agroindustrial en Bolivia y por la credibilidad que tiene ADM-SAO SA en el mercado, los proveedores de insumos y/o servicios realizan las operaciones con sus clientes a través de la empresa y no así directamente con sus clientes, por ende en muchos casos los pagos no salen directamente al agricultor, sino a quién vendió los insumos y/o prestó los servicios.

Señala que la operación de triangulación entre la empresa, agricultor y proveedor de insumos y/o servicios, es legal y documentada con la respectiva emisión de la factura, cita como ejemplo: a la estación de servicio que vende diésel al agricultor y factura al agricultor; el agricultor vende el grano a la industria y factura a la industria; la industria recibe el grano del agricultor y paga a la estación de servicio por cuenta y orden del agricultor.

Lo mismo entiende que se realiza con el resto de los insumos y/o servicios, como es el caso del Seguro Agrícola del cliente Flavio Junior Costa Beber. Por lo que queda explicado la operación usual que se efectúa en el negocio respecto a pagos a terceros por cuenta de los agricultores; ADM-SAO realizó el pago a la Compañía de Seguros La Boliviana Ciacruz por el Seguro Agrícola del agricultor Flavio Junior Costa Beber.

Indica que para generar convicción al SIN, a la ARIT-SCZ y la AGIT, presentó la siguiente documentación, tanto en la fase inicial de la fiscalización como en la fase de impugnación:

Certificación de la Boliviana que indica que ha recibido el pago de ADM-SAO por concepto del Seguro Agrícola de Flavio Junior Costa Beber.

Solicitud de Reformulación por la cual el área agrícola de la empresa instruye a la Unidad de Pagos que parte del pago al agricultor (USD 18,103,45) debía ser pagado directamente a la Boliviana Ciacruz por concepto de Seguro,

La Póliza de Seguro que refleja el nombre del agricultor,

La transferencia efectuada a la Boliviana (se aclara que en la misma transferencia se hacía el pago de dos seguros),

Comprobante de pago.

Que pese a la documentación presentada para este caso, la AGIT no la valoró correctamente y decidió no valorar el crédito fiscal.

Señala que ADM-SAO demostró que se cuenta con el respaldo de la factura original, se tiene vinculación con la actividad gravada y la transacción se realizó efectivamente. Que si bien la AT se centró en que falta la firma del beneficiario en un Comprobante de Pago, no valoró la verdad material demostrada, priorizando solamente un aspecto formal que no desvirtuó lo demostrado con todas las pruebas, mismas que respaldan completamente la transacción realizada; y que por la actividad agrícola los pagos excedieron el importe facturado, debido a que en un pago pueden existir más de un concepto o factura.

3.- La factura N° 251, emitida por Hermógenes Mamani Nogales, cuyo importe asciende a Bs 3.445.086,01, indica que en esta factura la observación de la AGIT se funda en el Comprobante de Egreso 39046 por 1.000 \$us., respecto del cual ADM-SAO presentó el descargo correspondiente a través de la impresión de pantalla que demuestra que existió el egreso y además con la certificación de cheque emitida por el Banco demostrando que el pago fue efectivamente realizado al emisor de la factura. Sin perjuicio de ello se adjuntó copia original del documento ante el SIN, ARIT-SCZ y la AGIT.

Que si bien la AGIT, validó lo que menciona el SIN en relación a que el comprobante de egreso original 39046 no tiene firma del beneficiario, sin embargo, la verdad material de la operación fue demostrada con la impresión del comprobante del sistema de ADM-SAO que goza de medidas de seguridad, además del cheque certificado correspondiente a la operación.

Conforme a ello, ADM-SAO presentó todos los medios fehacientes que respaldan completamente la transacción realizada. Reiterando que por la actividad agrícola los pagos excedieron el importe facturado debido a que en un pago pueden existir más de un concepto o factura.

Adicionalmente indica que existió una mala o inexistente valoración de la AT, pues señaló que el importe observado es de 10.000 \$us., cuando en realidad es de 1.000 \$us.

Conforme a todo lo referido, pide que se considere las pruebas aportadas por ADM SAO, conforme a las reglas de la sana crítica, no siendo admisible omitir la documentación presentada, la cual ofrece la verdad sobre las transacciones cuestionadas.

I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre.

II. Contestación a la demanda.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

II.1. Sobre las facturas con el Cód. 8, (que no cuentan con documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas) al respecto señala que de la revisión de los papeles de trabajo se observó que la AT expone las facturas 154, 251, 159, 167, 3238, 251, 52, 401, 1577, 1627, 1628, 1667, 1729, 1899, 302, 157, 258, 301, 5307, 15, 1817, 13255, 103, 38, 325, 255, 401, 1103 y 382, de los periodos fiscales enero, febrero, y marzo de 2008, con la observación del Código 8 del que emerge el tributo omitido total de Bs. 3.443.397; de la revisión de los recursos jerárquicos, la AT tan sólo recurrió por las Facturas 251, 301, 401, 154, 157, 167, 258, 3238, 251, 302, 382 y 401; en tanto que ADM SAO SA, recurrió por las por las facturas que la ARIT no validó al 100%. En ese entendido, se efectuó la verificación de los respaldos presentados por las facturas precedentemente citadas, tanto en instancia administrativa, como las pruebas de reciente obtención presentadas, en función de las observaciones expuestas por la AT en sus papeles de trabajo y que el contribuyente acompañó en el recurso de alzada.

Sobre la Factura N° 251, emitida por Hermógenes Mamani Nogales, advirtió que la AT en el proceso de verificación, observó la falta de certificación de los Cheques Nos. 5646, 1230, 338 y 638, además de: "(...) pago efectivo Cpte. 39046 \$10.000 sin firmas". De la revisión del expediente, se advierte que el sujeto pasivo presentó en calidad de prueba de reciente obtención las certificaciones correspondientes de los cheques Nos. 5646, 1230, 338 y 638 emitidos por 250.000 \$us., equivalente a Bs 1.912.500; Bs 93.000.-; Bs 74.4000.-, y Bs 37.200.-, respectivamente; asimismo, adjuntó copia original del comprobante de pago por compra a futuro de grano 39046, que registra el pago en efectivo de 1.000 \$us., y consigna la firma e identificación del receptor. Al respecto, observó que la AT, en sus observaciones refiere que el pago en efectivo alcanzaría a 10.000 \$us., por lo que al no existir correspondencia entre el importe observado y el efectivamente pagado, no fue posible desvirtuar la observación de la AT, siendo que le correspondía al sujeto pasivo, además de presentar el citado comprobante efectuar una explicación de la diferencia; en consecuencia se dispuso mantener el importe como no válido para el crédito fiscal.

Referente a la factura 52 emitida por Junior Costa Beber, la AT únicamente cuestionó la presentación de un comprobante de pago en efectivo sin firma del beneficiario; en ese entendido de la revisión del expediente se observó que el contribuyente ante la instancia de alzada, como prueba de reciente obtención presentó el comprobante de pago por compra a futuro de grano 39108, la solicitud de reformulación, certificación de pago GRO/021/SRZ/2013 emitida por la Boliviana CIACRUZ y documentación original referida al pago de póliza de seguro; asimismo, explica que el proveedor contrató los servicios de seguro que son pagados por ADM SAO SA, con los fondos provenientes de pagos anticipados por materia prima. Al respecto, según la solicitud de reformulación de 29 de octubre de 2007, se estableció que el proveedor solicitó el pago en efectivo de 18.103.45 \$us. para la cancelación del Seguro Agrícola, mismo que de acuerdo con la Certificación de la Boliviana CIACRUZ, fue efectivizado el 5 de noviembre de 2007, en virtud a la Póliza de Seguro N° M0000991; que tomando en cuenta la observación de la AT al documento de pago en efectivo como medio fehaciente de pago, se tiene que el Comprobante N° 39108 refiere el pago al proveedor, sin relacionar o condicionar la operación con el destino de pago, por lo que si bien los importes registrados en dicho comprobante y el pago efectuado a la compañía aseguradora son coincidentes, la información contenida en el comprobante observado no permite correlacionar los otros documentos presentados, siendo evidente que no existe constancia de la recepción del pago por parte del proveedor; por lo que la documentación presentada no logra desvirtuar la observación de la AT, consecuentemente se confirmó la depuración del crédito fiscal por Bs 402.026.-

En relación a la factura 382, emitida por el tejedor por Bs 5.332.666.62, la observación de la AT consigna: "Uno de los pagos Cpte. 30800 \$ 19.517.93 sin certif. cheque 3277; Cpte. sin firma 298614, \$ 313.233.09; Cheque 54760 sin Certif."; es decir que observó la falta de certificación de los pagos con cheque y la ausencia de firma en el comprobante 298614; que en el presente caso, la certificación de los cheques Nos. 3277 y 54760, fueron presentados en instancia de alzada, por 19.517,93 \$us. y 313.233.09 \$us., respectivamente, por lo que la observación en cuanto a la falta de certificación quedó subsanada; sin embargo, en cuanto al comprobante de egreso 298614, el contribuyente no presentó mayor documentación que desvirtúe la observación de la AT, conforme era su obligación de acuerdo con el art. 76 de la L. N° 2492 C.T.B., por lo que se mantuvo la observación al crédito fiscal IVA por Bs 693.247.-

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por ADM SAO SA, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre emitida por la AGIT.

III. Contestación a la demanda por parte de la Gerencia Graco Santa Cruz.

III.1. Así también, Boris Walter López Ramos, Gerente del SIN Gerencia GRACO Santa Cruz, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Refiere que el contribuyente en etapa administrativa no presentó documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las notas fiscales, incumpliendo con lo establecido en el art. 37 del D.S. N° 27310 Reglamento al C.T.B. (RC.T.B.), modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874, conforme a ello la documentación presentada no permitió verificar la constancia de los pagos entre las partes y por ende que la transacción se haya realizado, por lo que las facturas 159, 167, 3238, 251, 52, 401, 1577, 1627, 1628, 1667, 1729, 1899, 302, 157, 258, 301, 5307, 15, 1817, 13255, 103, 38, 325, 255, 401, 1103, 382 no son válidas para el crédito fiscal.

Asimismo, refiere que la prueba ofrecida ante la AGIT incumple el presupuesto establecido en el art. 81 de la L. N° 2492 C.T.B., desconociéndose el principio de oportunidad y pertinencia y que indebidamente fue valorada por la ARIT y la AGIT, teniendo en cuenta que sólo debe ser admitida cuando se trata de prueba de reciente obtención, por lo que al no cumplir con ese requisito la misma debió ser rechazada por la AGIT.

III.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por ADM SAO SA, y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre emitida por la AGIT y por consiguiente mantenga firme y subsistente la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El 17 de octubre de 2012, la AT notificó por cédula al sujeto pasivo ADM SAO SA con tres Órdenes de Verificación de 15 de octubre de 2012, correspondientes a la verificación de los hechos elementos e impuestos vinculados al Crédito Fiscal comprometido en el periodo de verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA) relacionadas a los periodos: 1) N° 0008OVE0803 del período fiscal enero de 2008, 2) N° 0008OVE0852 del período fiscal febrero de 2008, y 3) N° 0008OVE0853 del período fiscal marzo de 2008. Por otro lado, mediante Requerimiento N° 107927 y Cite: SIN/GGSCZ/DF/VE/NOT/0803/2012 de 16 de octubre de 2012, la AT requirió a la empresa contribuyente documentación complementaria, la cual debió ser presentada al departamento de fiscalización hasta el 24 de octubre de 2012.

El 24 de octubre de 2012, de acuerdo al acta de recepción de documentos, la empresa recurrente presentó de manera parcial la documentación solicitada por la administración tributaria.

En fecha 26 de octubre de 2012, según memorial, cursante a fs. 15 del cuerpo de antecedentes N° 1, el contribuyente solicitó ampliación del plazo otorgado por noventa (90) días hábiles adicionales para presentar las certificaciones a ser emitidas por las entidades financieras, petición que fue atendida otorgándole únicamente el plazo de diez (10) hábiles, según consta en el Proveído N° 24-02921-12 del 31 de octubre de 2012.

En 14 de noviembre de 2012, según memorial, cursante a fs. 4847 del cuerpo de antecedentes N° 25, señala que presentó la documentación solicitada, con excepción de las fotocopias certificadas de los cheques pagados que deben emitir las entidades financieras, adjuntando las cartas de solicitud de certificación dirigidas y recepcionadas por los Bancos, contra los que fueron girados los cheques, advirtiendo que una vez ADM SAO SA, reciba éstas certificaciones serían entregadas a la AT, conforme consta en el acta de recepción de documentos.

El 30 de noviembre y 17 de diciembre de 2012, ADM SAO SA adjuntó al memorial según detalle las fotocopias certificadas de los cheques pagados y transferencias bancarias emitidas y certificadas por las entidades financieras, asimismo, comunicó que en cuanto los Bancos emitan las fotocopias certificadas faltantes, las mismas serán entregadas oportunamente.

El 26 de diciembre de 2012, la AT emitió el informe con Cite: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3886/2012, señalando como códigos de depuración de las Facturas: 1. Notas Fiscales no válidas por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada; 4. Notas fiscales no válidas por no encontrarse el original de las facturas; 7. Notas fiscales no válidas por estar comprendidas en el régimen de tasa cero; 8. notas fiscales no válidas por falta de documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas (medios fehacientes de pago); y 9. Notas fiscales no válidas debido a que el contribuyente no puede adjudicarse el crédito fiscal generado por sí mismo; y expuso como resultado de la verificación una deuda tributaria de 6.008.255 UFV que incluye, tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago; establece 5.081 UFV, por concepto de deuda tributaria emergente del mantenimiento de valor adeudado de los periodos enero a abril de 2007; y 550.666 UFV de deuda emergente del mantenimiento de valor adeudado de los periodos enero a marzo de 2008 y recomienda remitir obrados al departamento técnico jurídico y de cobranza coactiva.

El 31 de diciembre de 2012, la AT notificó por cédula a la empresa recurrente con la R.A. N° 21-00014-12, como resultado de la verificación realizada, mediante las ordenes de verificación externas 1) N° 0008OVE0803, 2) N° 0008OVE0852, y 3) N° 0008OVE0853, correspondiente a los periodos enero a marzo 2008, resolviendo establecer la diferencia existente entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria respecto del que resulta un importe indebidamente devuelto incluido el mantenimiento de valor restituido, por un total de 3.907.869 UFV, correspondiente al tributo indebidamente devuelto, el mantenimiento de valor indebidamente restituido y sus accesorios.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-Santa Cruz mediante resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, misma que revoca parcialmente la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN.

Ante éste hecho; la AT y el contribuyente interpusieron recursos jerárquicos, que fueron resueltos con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, pronunciada por la AGIT, que resuelve revocar parcialmente la Resolución ARIT-SCZ 0501/2013 de 17 de junio, consiguientemente revocando parcialmente la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, dejando sin efecto el tributo omitido por devolución indebida del IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008, por Bs 1.900.467 quedando firme y subsistente el tributo omitido de Bs 1.617.594 emergente de la depuración de facturas del que emerge una deuda tributaria de 1.644.845 UFV equivalentes a Bs 2.960.967, que incluye tributo omitido e intereses por el IVA de los periodos fiscales enero a marzo de 2008.

Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

V. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si las facturas 251, 52 y 382 se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

Respecto de los derechos al debido proceso y a la defensa, es menester hacer referencia al art. 68-2) y 7) de la L. N° 2492 C.T.B., mismo que prevé como derechos del sujeto pasivo; "...a que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas..."; "al debido proceso..."; y a "formular y aportar, en la forma y plazos previstos..., todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución". En esa misma lógica el art. 36-II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), establece que será nulo un acto cuando; "el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión...", norma que concuerda plenamente con el art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento a la LPA (RLPA), que establece; "será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados y lesione el interés público..."; estos dispositivos legales prevén que la nulidad se limita sólo para aquellos casos en los que se deje en indefensión a los administrados o se afecte al orden público, pues ratificar que, "la nulidad por la nulidad misma no tiene más efecto que la innecesaria obstrucción de la pronta solución de las controversias".

En este entendido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, ha establecido que en materia de nulidades procesales, se deben observar ciertos principios, como el principio de especificidad, trascendencia y convalidación, de tal modo que la nulidad resulte útil en el proceso y tenga la bondad de restablecer derechos procesales que pudieron haberse lesionado, tales como el derecho a la tutela judicial efectiva en el caso del demandante o el derecho a la defensa en el caso del demandado o, para evitar la intromisión de determinada causa de terceros ajenos a la litis y en definitiva, garantizar la justicia del fallo.

De lo referido se tiene que ADM SAO S.A. refiere que por la documental aportada hubiese demostrado que las facturas 251, 52 y 382 se encuentran respaldadas con medios fehacientes de pago, identificadas con el código 8, mismas que no hubiesen sido consideradas por la ARIT ni por la AGIT.

Conforme a lo referido, revisados los antecedentes administrativos con respecto a la factura 382 se observa que la Gerencia Graco del SIN, mediante el Informe Cite: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3886/2012 de 26 de diciembre, depuró el crédito fiscal de Bs. 447.861,18 de los comprobantes: "314273 sin firma \$us. 250.000 CHQ5645 sin cert.; 314926 Bs. 93.000 CHQ 1230 sin cert.; cpte.315326 Bs. 74.400 CHEQ 338 sin cert.; cpte.318721 Bs. 37.200 CHQ 638 sin cert.; pago efecto cpte 39046 \$us.1.000 sin firmas" (fs. 45 de antecedentes administrativos); depuración que fue contemplada en la Resolución Administrativa N° 21-00014-12 de 28 de diciembre.

Conforme a ello el contribuyente interpuso recurso de alzada haciendo referencia de que no se valoró en la fiscalización efectuada la documentación probatoria aportada por la empresa, ante la falta de copias certificadas de los cheques emitidos por ADM SAO SA para el pago de sus proveedores, que por cuestiones ajenas no pudieron ser obtenidas de las entidades financieras con anterioridad al cierre de fiscalización; circunstancia por la cual presenta pruebas de reciente obtención vinculadas directamente con el Cód. 8.

Ante ello, la ARIT Santa Cruz en la Resolución de alzada señaló que del total de facturas observadas se validaron 14 facturas, al haberse adjuntado por la empresa contribuyente: facturas, cheques, comprobantes de pago y certificación de los proveedores. Asimismo advirtió que los cheques presentan sello de certificación de pago del banco respaldando de forma efectiva, mismos que fueron girados y cobrados por los proveedores.

Ahora bien, con respecto a la Factura N° 251 emitida por Hermógenes Mamani Nogales, en cuanto al Comprobante 39046 hace referencia a la suma de 100 \$us. por no tener firmas, manteniendo en consecuencia la depuración establecida, así como también de los otros Comprobantes: 314273, 314926, 315326 y 318721, refiriendo que no se ha demostrado con documentación contable los comprobantes de pago y los medios de pago entre los que figuran los cheques y la efectiva realización de la transacción.

Ante esta Resolución ADM SAO SA impugnó ante la AGIT, con el argumento que bajo el principio del debido proceso, se debió considerar la valoración de las pruebas aportadas, que por su naturaleza revelan la verdad material de los hechos controvertibles.

Conforme a ello, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico, respecto a las facturas identificadas con el Cód. 8, depuradas por la ausencia de certificación de los cheques; efectuó una valoración a la prueba de reciente obtención presentada en alzada, por lo que varias de dichas facturas fueron validadas. Sin embargo con respecto a las facturas 251, 52 y 382 mantuvo la depuración efectuada por la AT, tomando en cuenta la confusión existente respecto a la Factura N° 251, no obstante a contar con la certificación de los cheques Nos. 5646, 1230, 338 y 638, así como de la original del comprobante de pago por compra a futuro de Grano 39046 que registró el pago efectivo de 1.000 \$us. consignando la firma e identificación del proveedor, sin embargo la AT observó que el pago en efectivo alcanzó a 10.000 \$us., y el comprobante presentado como descargo únicamente consignó el importe de 1.000 \$us., por lo que ratificó que no existe correspondencia entre el importe observado y el efectivamente pagado, en cuya consecuencia mantuvo el importe de Bs. 447.861 como no válido para el crédito fiscal.

De todos los antecedentes descritos, se observó que existe ausencia de una adecuada valoración de la prueba ofrecida en alzada, misma que trajo como consecuencia confusión en la AGIT, quien valoró la prueba ofrecida respecto a los comprobantes observados, pero concluyó de forma confusa al identificar falta de correspondencia de un monto que en inicio por la AT se estableció por 1.000 \$us., en alzada fue identificado por 100 \$us. y en instancia jerárquica refiere que el pago alcanzaría a 10.000 \$us.

De igual forma no se advierte una adecuada valoración probatoria con respecto a la factura 52, observada por la falta de firma del beneficiario en el comprobante de pago 39108, siendo que el ahora demandante hace referencia a otros documentos presentados, mismos que considera respaldatorios a dicha transacción; lo mismo ocurriría con la factura 382 con referencia al comprobante de egreso 298614, cuando de manera superflua se indica que no se presentó mayor documentación que desvirtúa lo observado por la AT, cuando ADM SAO SA, señala que en instancia de alzada presentó certificaciones y documentación que respaldan las operaciones efectuadas con terceros a favor de sus proveedores, pruebas a las que la ARIT ni la AGIT no se han pronunciado.

A tal efecto cabe señalar que las autoridades administrativas y judiciales al momento de emitir sus resoluciones tienen el deber de proyectar las razones y el camino deductivo que les condujeron a asumir determinada decisión, sustentada en la lógica, la experiencia común y la razonabilidad; de allí se infiere que la resolución dictada, precedida por la actividad de valoración de la prueba, necesariamente debe estructurarse con la debida motivación y fundamento, como elementos propios de la garantía del debido proceso.

Por su parte, la S.C. N° 0871/2010-R de 10 de agosto, señaló que debe existir una estricta vinculación entre la valoración de la prueba y la motivación y fundamentación de toda resolución administrativa o jurisdiccional al señalar: "Finalmente, en coherencia con la argumentación desarrollada (...) y en cuanto al segundo supuesto descrito supra; es decir, en lo relativo a la conducta omisiva de la autoridad jurisdiccional o administrativa en lo referente a su facultad de valoración probatoria, debe señalarse que existe una estricta vinculación entre la omisión valorativa de prueba y la violación al derecho a la motivación de toda resolución jurisdiccional o administrativa, ya que tal como se señaló, entre los requisitos que debe tener toda decisión para garantizar el derecho a la motivación, se encuentra la descripción individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, la valoración de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, la asignación de un valor probatorio específico y la determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado, en consecuencia, queda claro que la omisión valorativa de prueba, vulnera de manera directa el derecho de motivación como elemento configurativo del debido proceso".

Por lo tanto, existió una conducta omisiva por parte de la ARIT Santa Cruz al no haber compulsado la prueba ofrecida, situación que vulnera el derecho a la motivación como elemento configurativo del debido proceso, por no describir de forma individualizada todos los medios de prueba aportados por ADM SAO SA con respecto a las facturas 251, 52 y 382 y ser valorados de forma concreta y explícita todos y cada una de estas pruebas de forma motivada, lo que indujo a la AGIT a la emisión de un criterio errado, en consecuencia, corresponde emitir un nuevo pronunciamiento por la ARIT- Santa Cruz con respecto a las citadas facturas.

VI.2. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda se concluye que al haberse evidenciado vulneración al debido proceso en su vertiente motivación y fundamentación de la resolución por inadecuada valoración probatoria, corresponde anular obrados hasta la resolución de alzada, inclusive.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda de fs. 151 a 160, presentada por la empresa ADM SAO SA, consecuentemente deja sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01972/2013 de 4 de noviembre, y anula obrados hasta la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, debiendo la ARIT-Santa Cruz emitir nueva resolución resolviendo en base a los fundamentos expuestos, en ambos casos se deja sin efecto, sólo con relación a las facturas 251, 52 y 382.

No suscriben las magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, el magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



307

BRENNTAG BOLIVIA S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por Brenntag Bolivia SRL, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 54 a 61 vta., de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2103/2013 de 25 de noviembre, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 63, la contestación de la AGIT de fs. 84 a 86 vta., y del tercero interesado de fs. 114 a 117 vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Rosa Leny Balcázar y Patricio Pablo Rojas Salgado en representación de Brenntag Bolivia S.R.L., se apersonan e interponen demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2103/2013 de 25 de noviembre, bajo los siguientes argumentos.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Manifiesta que el Acta de Intervención Contravencional (AIC) AN-GRCBA-AI 198/2012, tuvo origen en el Bill of Loading (BL) MSCUX4148479 de 9 de diciembre de 2011, que consigna como origen la República Popular de China y destino final al recinto de Aduana Interior Cochabamba, habiendo ingresado efectivamente la mercadería a territorio aduanero nacional el 9 de marzo de 2012, fecha en la que conforme prueban los Manifiestos de Carga Internacional (MIC), se encontraban ya plenamente vigente la Autorización Previa (AP) de 28 de febrero de 2012, cumpliendo así con lo dispuesto en los parágs. III y V del art. 118 del D.S. N° 572, por lo que considera absurdo que se pretenda calificar su conducta como presunto contrabando contravencional, siendo legal y legítimo el ingreso de la mercadería a territorio nacional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Sostiene que el ingreso de la mercadería a territorio nacional aduanero el 9 de marzo de 2012, no fue considerado en el Acta de Intervención AN-GRCBA-AI-198/2012, motivo por el que fue denunciado ante el Ministerio Público por la presunta comisión del delito de contrabando, tipificado por el art. 181-b) de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.), concluyendo dicho proceso con Resolución de Sobreseimiento de 27 de diciembre de 2012, que dispuso el archivo de obrados y la conclusión del despacho de importación a consumo, al ser inexistente el presunto contrabando.

En virtud a estos hechos, refiere que la Administración Aduanera (AA), al iniciar otro proceso por el mismo hecho y emitir la Resolución Sancionatoria (RS) AN-GRCGR-CBBCI No 0198/2013 de 19 de marzo, vulneró de forma flagrante el principio Non Bis in Ídem previsto en el art. 117-II de la C.P.E., y el art. 7 del D.S. N° 27874, sin considerar la jurisprudencia contenida en la S.C. N° 0883/2005-R y ocasionándole grandes agravios; correspondiendo a esta instancia corregir esta arbitrariedad, disponiendo la nulidad de la RS por vulnerar el principio Non Bis in Ídem, la seguridad jurídica y el debido proceso, consagrados en los arts. 116, 117 y 178 de la C.P.E., concordantes con el art. 68-6) y 10) de la L. N° 2492 C.T.B., debiendo disponerse la conclusión del despacho aduanero.

I.1.2. Transcribe fragmentos de la parte Resolutiva de la RS AN-GRCGR-CBBCI No. 0198/2013, y algunas consideraciones sobre la R.A. N° 0038/12 de 28 de febrero de 2012, que en este caso se constituye en la Autorización Previa AP, y define los términos obtención, ingreso y presentación, concluyendo que en este caso que la AP fue obtenida antes del ingreso de las mercancías a territorio nacional el 9 de marzo de 2012, momento en el cual fue presentada la referida RA, conforme muestran los datos registrados en los MIC, habiendo dado estricto cumplimiento a lo dispuesto en el art. 118-II, III y V del D.S. N° 572, y demostrando que la mercancía ingresó a territorio nacional cumpliendo la ruta y el plazo establecido, encontrándose vigente la AP en ese momento.

Continúa indicando, que al llegar a la Aduana de destino, la empresa Almacenera Boliviana ALBO S.A. emitió el parte de recepción que acredita la conclusión del tránsito aduanero, y que bajo el principio de buena fe y transparencia, Brenntag Bolivia SRL dando cumplimiento al art. 118-IV del D.S. N° 572, presentó la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/301/C-22401, en la cual dando cumplimiento a los arts. 74 y 75 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas (LGA) y arts. 100 y 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la LGA (RLGA), declaró como documento soporte del despacho a la R.A. N° 038/2012, desvirtuando la existencia de la presunta contravención de contrabando, debiendo disponerse la conclusión del trámite del despacho aduanero bajo responsabilidad funcionaria.

Agrega, que habiendo demostrado plenamente que la Resolución Jerárquica no se ajusta a Derecho, se deberá sanear el procedimiento anulando obrados hasta el AIC AN-GRCBA-AI-198/2012, inclusive, por vulnerar el debido proceso y el derecho a la defensa, previsto en el art. 115-I y II de la C.P.E., reconocidos también en el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, instrumentos comprendidos en el bloque de constitucionalidad previsto en el art. 410-II de la C.P.E.. Por último, transcribe fragmentos de la S.C. N° 1397/2010-R de 27 de septiembre, referida al principio de supremacía constitucional y la valoración de la prueba, concluyendo que los principios de legalidad y de sometimiento de los poderes al orden constitucional y las leyes, se constituyen en pilares fundamentales del Estado de Derecho y en soporte del principio de seguridad jurídica, señalando que corresponde a la instancia jerárquica corregir la falta de valoración de la prueba, la falta de tipicidad o atipicidad de la calificación de la conducta en este caso.

I.3. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2103/2013 de 25 de noviembre, o en su defecto se anule obrados con reposición hasta el acta de intervención, inclusive.

II. Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, director ejecutivo general a.i. de la AGIT, se apersona y contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

II.1. En relación a la vulneración del principio Non Bis in Ídem, manifiesta que la AA emitió el AIC AN-GRCBA-AI 198/2012, en la cual señala que como resultado del aforo físico y documental, se identificaron dos vehículos que transportaban mercancía consistente en 50.000 kg., de soda caustica en perlas, cuya AP N° 0038/12 de 28 de febrero de 2012 fue emitida con posterioridad a la fecha del embarque, razón por la que se presume la comisión de contrabando contravencional, y posteriormente se dictó la RS, que también hace referencia a la misma mercancía; concluyendo, que la resolución de sobreseimiento emitida por el Ministerio Público no corresponde al AI AN-GRCBA-AI 198/2012, ya que dicha resolución se refiere específicamente al AI GRCBA-CBBCI-004/2012, en tal sentido no existen dos procesos sancionadores en base a un mismo hecho, no siendo evidente la vulneración al principio non bis in ídem y la seguridad jurídica.

II.2. Asimismo, refiere que el sujeto pasivo, en instancia jerárquica, ofreció como prueba de reciente obtención una copia legalizada de la Resolución Administrativa de 7 de diciembre de 2011, emitida por la Dirección General de Sustancias Controladas del Viceministerio de Defensa Social, dependiente del Ministerio de Gobierno, en la cual se autoriza a la empresa Brenntag Bolivia SRL, la importación de 250.000 kg., de soda caustica, con una vigencia de 120 días, prueba que cumple con lo dispuesto por el art. 217 de la L. N° 2492 C.T.B., empero para ser considerada o valorada, debió también cumplir con el núm. 3 del art. 81 de la L. N° 2492 C.T.B., por lo que en este caso a pesar de que el sujeto pasivo realizó el juramento de reciente obtención, este no demostró que la falta de presentación no fuera por causa propia, motivo por el que no corresponde su valoración.

En virtud a lo expuesto, señala que los argumentos del demandante no resultan evidentes, habiendo dictado la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2103/2013 en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, concluyendo que la endeble demanda contencioso administrativa, carece de sustento jurídico, ya que no existe agravio ni lesión de derechos.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Brenntag Bolivia SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2103/2013 de 25 de noviembre, emitida por la AGIT.

III. Apersonamiento del tercero interesado.

Vania Milenka Muñoz Gamarra, en representación legal de la Administración de Aduana Interior Cochabamba, se apersona en su calidad de tercero interesado y responde en forma negativa la demanda contencioso administrativa, señalando que la instancia jerárquica obró correctamente al emitir la resolución impugnada, toda vez que se comprobó de manera objetiva el contrabando contravencional cometido por el demandante, ya que la RS contiene argumentos fácticos y jurídicos que justifican la decisión adoptada.

En respuesta a los argumentos del demandante, realiza la siguiente puntualización respecto al análisis del aforo físico y documental desarrollado durante la prosecución del contrabando contravencional, solicitando se considere al momento de resolver la presente causa: 1) La DUI 2012/301/C-22401 no tiene levante porque fue observada durante el despacho, en virtud a que la AP fue emitida de forma posterior al embarque de las mercancías, encontrándose estos registros en el Sistema informático de la aduana; 2) La DUI 2012/301/C-22401, no ampara la legal Importación del Ítem 1 del cuadro detallado en el punto III. Aforo físico, porque la AP que viene a ser la R.A. N° 0038/12 fue emitida el 12 de febrero de 2012, y según el BL la fecha de embarque es el 9 de diciembre de 2011, es decir que la AP fue emitida 80 días posteriores al embarque de la mercancía, incumpliendo lo previsto por el D.S. N° 572 en su disposición adicional segunda que modifica el art. 118 del D.S. N° 25870 RLGA, adecuando su conducta al inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 C.T.B.

Transcribe, como normativa legal aplicable al caso, los arts. 24, 111, 118 y 101 del D.S. N° 25870 RLGA, el art. único y la disposición adicional segunda del D.S. N° 572, el art. 98 de la L. N° 2492 C.T.B., el num. 10 de la RD 01-003-11, la carta circular AN-GNNC-DNPNC-CC-

010/08 y el num. 10 del apartado V de la RD 01-001-08. Concluye señalando que de manera clara, precisa e irrefutable se ha probado la determinación legal del proceso por contrabando contravencional, solicitando se mantenga firme y subsistente la RS AN-GRCGR-CBCCI 0198/2013.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1. El 6 de junio de 2012 la Agencia Despachante de Aduanas (ADA) ALPE S.R.L. por cuenta de su comitente Brenntag Bolivia S.R.L. registró la DUI 2012/301/C-22401 que consigna la importación de 50.000 kg., de soda cáustica en perlas (2000 sacos de 25 kg. c/u), respaldando esta operación con el BL MSCUX4148479 y la RA 0038/2012 como AP.

IV.2. El 8 de junio de 2012, la AA emitió el AIC AN-GRCBA-AI 198/2012, en la que presume que Brenntag Bolivia S.R.L. ha incurrido en la comisión de contrabando contravencional, ya que como resultado del aforo documental y físico de los 50.000 Kg. de soda caustica en perlas, evidenció que la AP N° 0038/2012 de 28 de febrero de 2012, fue emitida en fecha posterior al embarque en el país de origen.

IV.3. Mediante Comunicación Interna AN-GRCGR N° 131/2012 de 25 de junio, la Unidad Legal de la Gerencia Regional Cochabamba, informó a la AA, que en mérito a la persecución penal única, remitió la documentación correspondiente a la DUI 2012/301/C-22401 al Ministerio Público, para que se procese en forma conjunta con la querrela presentada por la presunta comisión del delito de contrabando, en mérito al AIC GRCBA-CBCCI-004/2012 que consigna el BL N° MSCUX4148479, que a su vez detalla 12 contenedores conteniendo cada uno 1000 sacos de mercancía consistente en soda cáustica.

IV.4. El 29 de junio de 2012 la AA emitió Informe AN-GRCGR-CBCCI 1165/2012 referido a la DUI 301/2012/C-22401, señalando que según aclaración contenida en la página de información adicional de la referida DUI, esta corresponde a un despacho parcial de la factura N° 60-1112-58706, cuyo primer despacho fue realizado con la DUI 301/2012/C-12258, que cuenta con AIC y se está procesando por la vía penal.

IV.5. A través de la Comunicación Interna AN-GRCGR-ULECR 0168/2012 de 2 de agosto, la Unidad Legal de la Gerencia Regional Cochabamba (ULGRC) comunica que no corresponde la emisión del AIC AN-GRCBA-AI 198/2012, ya que su procesamiento se efectúa ante el Ministerio Público bajo control jurisdiccional y no en sede administrativa, por lo que estando el caso en conocimiento del fiscal en materia aduanera, no corresponde el procesamiento en la vía administrativa, debiendo dejarse sin efecto la referida AIC.

IV.5. El 27 de diciembre de 2012, el fiscal de materia emitió Resolución de Sobreseimiento dentro de las investigaciones seguidas por la AA contra Brenntag Bolivia S.R.L., la ADA ALPE S.R.L. y otros, en virtud a la promulgación de la Ley 317 que modificó el importe de los numerales I, III y IV del art. 181 de la L. N° 2492 C.T.B., de UFV 50.000 a UFV 200.000, por lo que en sujeción al art. 123 de la C.P.E., y dado que en el presente caso los tributos omitidos no superan el nuevo importe establecido como referencia, dispuso el sobreseimiento en favor de los imputados, instruyendo además que se remitan antecedentes a la Aduana Regional Cochabamba a fin de seguirse con el trámite correspondiente respecto a la mercadería existente.

IV.6. El 6 de marzo de 2013, la AA notificó en secretaría a la empresa Brenttagg Bolivia SRL, con el Acta de Intervención Contravencional de 12 de junio de 2012.

IV.7. Posteriormente, la AA emitió y notificó la RS AN-GRCGR-CBCCI N° 198/2013 de 19 de marzo, en la que dispuso declarar probado el contrabando contravencional atribuido a Brenttagg Bolivia SRL y otros, por la mercancía comisada correspondiente al AIC AN-GRCBA-AI 198/12.

IV.8. Ante este hecho Brenttagg Bolivia SRL interpuso recurso de alzada, cuyo trámite concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0374/2013 de 16 de agosto, que dispuso confirmar la resolución sancionatoria. Contra esa determinación, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2103/2013 de 25 de noviembre, que confirmó la Resolución de Alzada, manteniendo firme y subsistente la RS AN-GRCGT-CBCCI N° 198/2013.

V. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si al procesarse el contrabando por la vía administrativa se vulneró el principio Non Bis in Ídem, y en consecuencia la seguridad jurídica, el debido proceso y el derecho a la defensa, del demandante.; 2) Si Brenttagg Bolivia SRL obtuvo en forma oportuna la autorización previa establecida en el art. 118 del D.S. N° 25870, que acredite la legal importación de la mercancía descrita en la DUI 2012/301/C-22401.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En función a los fundamentos expuestos, y considerando que los puntos de controversia versan sobre cuestiones de forma y de fondo, corresponde a este Tribunal Supremo pronunciarse primero respecto a las causales de nulidad acusadas en la demanda, pues de ser evidentes aquellas, determinarían la imposibilidad de emitir pronunciamiento sobre el fondo.

V.1. De la vulneración al Principio Non Bis In Ídem, la seguridad jurídica, el debido proceso y el derecho a la defensa.

Previamente corresponde revisar los arts. 115, 116 y 117 de la C.P.E., referidos a las garantías procesales reconocidas constitucionalmente, por cuanto señalan: art. 115-II.: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones."; art. 116-II.: "Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible."; y art. 117-II.: "Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. (...)".

Asimismo, el art. 68 num. 6. de la L. N° 2492 C.T.B., dispone que: "Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes: 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente código."

En el caso de autos, el demandante acusa la vulneración al principio Non Bis in Idem, porque considera que la AA no debió procesar el contrabando a través de la vía administrativa, debido a que este ya fue previamente procesado por la vía penal, concluyendo la misma con la Resolución de Sobreseimiento de 27 de diciembre de 2012. En respuesta, la resolución jerárquica emitida por la AGIT estableció que la referida resolución de sobreseimiento no corresponde al AIC AN-GRCBA-AI 198/2012, que dio origen al proceso administrativo, sino que se refiere específicamente al Acta de Intervención GRCBA-CBCCI-0004/12, por lo que concluye que no existen dos procesos sancionadores en base a un mismo hecho, no siendo evidente la vulneración del principio non bis in idem.

De la revisión de antecedentes se observa que la referida Resolución de Sobreseimiento señala que de los doce (12) contenedores registrados en el BL MSCUX4148479 de 9 de diciembre de 2011, en un primer momento arribaron a la AA de destino nueve (9) camiones, conteniendo 9.988 sacos de 25 kg., c/u de soda cáustica en perlas, haciendo un total de 249.700 kg., consignados en la DUI 301/2012/C-12258, los cuales fueron procesados mediante el AIC GRCBA-CBCCI-0004/12 en virtud a la incongruencia en las fechas del embarque BL y la fecha de la AP. Asimismo, señala que posteriormente habrían arribado a la AA dos camiones con placas de control 2039 ZFP y 1820 IHT, sobre los cuales, de acuerdo al informe técnico AN-GRCGR-CBCCI N° 1165/2012 de 29 de junio, referido a la DUI 2012/301/C-22401, de los cuales también se presume el ilícito de contrabando en virtud a la misma observación en las fechas del BL y la AP; advirtiéndose de la lectura del referido informe técnico, que la mercancía contenida en estos dos últimos camiones, consistente en 50.000 kg., de soda cáustica en perlas, contenidos en 2.000 bolsas de 25 kg., c/u, son parte del mismo envío, registrado en el referido BL.

De lo anterior se infiere que el Fiscal de Materia al emitir su resolución de sobreseimiento, tenía conocimiento de la fracción de mercancía contenida en los dos últimos camiones arribados, precisamente porque estaba siendo procesada conjuntamente con el AIC GRCBA-CBCCI-004/12, por ser parte del mismo envío consignado en el BL MSCUX4148479, aspecto reconocido expresamente por la ULGRC en las comunicaciones internas AN-GRCGR N° 0131/2012 de 23 de junio y AN-GRCGR-ULECR 0168/2012 de 2 de agosto; de lo que se concluye que la AA, si procesó la mercadería consignada en la DUI 2012/301/C-22401 por la vía penal.

Ahora bien, el proceso administrativo por contrabando contravencional se inició con el AIC AN-GRCBA-AI 198/12 de 8 de junio de 2012, que detalla como objeto del contrabando a 20.000 bolsas de 25 kg., c/u de soda cáustica en perlas, haciendo un total de 50.000 Kg., consignados a nombre de Brenntag Bolivia S.R.L. con BL MSCUX 4148479 y AP N° 0038/2012, y transportados en los vehículos con placas de control 1820 IHT y 2039 ZFP; siendo estos datos coincidentes con los registrados en el Informe Técnico AN-GRCGR-CBCCI N° 1165/12 y la resolución de sobreseimiento, resultando evidente que se refieren a la misma mercancía, y quedando demostrado que al momento de emitirse el AIC, la misma mercadería ya estaba siendo procesada por la vía penal, aspecto que se corrobora con la CI AN-GRCGR-ULECR 0168/2012 de 2 de agosto, donde la ULGRC, señaló que no corresponde la emisión del AIC AN-GRCBA-AI 198/2012, ya que su procesamiento se estaba efectuando ante el Ministerio Público bajo control jurisdiccional y no en sede administrativa, y que estando el caso en conocimiento del fiscal en materia aduanera no corresponde el procesamiento en la vía administrativa, debiendo dejarse sin efecto la referida AIC.

Al respecto la S.C. Plurinacional 0888/2014 de 12 de mayo, estableció que el concepto del non bis in idem, en la actualidad ha sido superado por el ne bis in idem, sobre el cual señala: "En efecto, la garantía constitucional sustantiva del ne bis in idem, que a su vez se configura, tal como se dijo como derecho fundamental y principio constitucional, será oponible frente al ejercicio del ius puniendi, cuando concurra dicho factor identitario, es decir, en circunstancias en las cuales, se pretenda aplicar una doble sanción o un doble juzgamiento cuando exista identidad de persona, identidad de hecho e identidad de fundamentos.

En el marco de lo señalado, debe precisarse que la identidad personal, se configura como una verdadera garantía individual, en virtud de la cual, en relación a la persona natural o jurídica contra la cual se ejerció el ius puniendi en el ámbito penal o en la potestad administrativa sancionatoria, no puede ser objeto de una paralela o posterior persecución penal o administrativa. (...)"

Identificándose en consecuencia, que en este caso existió doble juzgamiento, pues se inició de forma paralela un proceso por la vía penal y otro por la vía administrativa, por el mismo hecho y bajo el mismo fundamento contra Brenntag Bolivia SRL, vulnerando la AA el principio constitucional del ne bis in idem, y viciando además de nulidad al AIC AN-GRCBA-AI 198/12, conforme lo dispone el inc. d) del art. 35 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), por ser contraria a la C.P.E., ya que fue emitida mientras aún se encontraban vigentes las investigaciones ante el Ministerio Público, cuando en realidad el AIC debió emerger como consecuencia de la referida resolución de sobreseimiento y contemplar además las modificaciones previstas en la L. N° 317 que reformuló el importe establecido en el art. 181 de la L. N° 2492 C.T.B.

Por último, se advierte que para el inicio del proceso administrativo de contrabando contravencional, el 6 de marzo de 2013, la AA notificó en secretaría a Brenntag Bolivia S.R.L. con el Acta de Intervención Contravencional de 12 de junio de 2012, sin referirse específicamente que se está notificando el AIC AN-GRCBA-AI 198/12 de 8 de junio de 2012, cuya fecha de emisión tampoco coincide con la que se señala en la referida notificación, aspecto que generó indefensión al sujeto pasivo, debido a que el AIC de 12 de junio de 2012 a la que hace referencia, no cursa en los antecedentes del proceso por no ser parte del mismo, impidiendo al sujeto pasivo asumir defensa y efectuar la

presentación de los descargos que considere pertinente, al no existir el actuado con el que se notificó, vulnerando el derecho al debido proceso y a la defensa consagrados en el art. 115-II de la C.P.E..

V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error, debiendo dejarse sin efecto la resolución impugnada, y anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el AIC AN-GRCBA-AI 198/12, inclusive.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consecuentemente se deja sin efecto la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2103/2013 de 25 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y se anulan obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRCBA-AI 198/12 de 8 de junio, inclusive.

No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



308

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 24 a 27, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2007/2013 de 6 de noviembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la admisión de fs. 38, la contestación de fs. 57 a 60 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 86-87 vta., y 91 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Regional de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manifiesta que el 14 de septiembre de 2012, la Unidad de Fiscalización solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) Apolo S.R.L., la remisión de los documentos declarados en despacho de importación 2012/201/C-26242, por otra parte señala que la inspección física se llevó a cabo el 21 septiembre de 2012 y 6 de noviembre de 2012, respectivamente, de la cual se estableció que la Volqueta marca Forland, está considerada como prohibida por tener una cilindrada menor a 4000 cc, por lo que el vehículo presenta Control Diferido Inmediato y no tiene correspondencia entre lo declarado en el Formulario de Registro de Vehículos (FRV) y la Declaración Única de Importación (DUI).

Por otra parte, señala que se emitió Acta de Intervención AN-GRLPZ-UFILR-AL 039/2012 y del informe técnico se establece que; "por lo expuesto precedentemente referente a los descargos presentados por el sujeto pasivo, siendo que no son suficientes y no se aceptan, por tanto se ratifica en el acta de intervención contravencional"

Por último, manifiesta que la Gerencia Regional La Paz emitió Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo, declarando probada la comisión de contrabando contravencional aduanera; la misma que fue impugnada mediante

recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), la cual resolvió revocar totalmente la resolución sancionatoria, resolución que fue impugnada mediante recurso jerárquico, sobre el cual se emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2007/2013 de 6 de noviembre, emitida por la AGIT, confirmando la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0861/2013 de 2 de septiembre.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusando violación a la Ley General de Aduana (LGA) y su reglamento, además de los procedimientos existentes para procesos aduaneros, manifiesta que la resolución de recurso jerárquico, señaló que el número de motor es Engine Model: QC4900Q (DI) y como N° Q111132274H, aduciendo que no existió error en el FRV y la DUI; que con relación a la cilindrada la AGIT señaló, que el vehículo tiene una cilindrada de 4.000, sin tomar en cuenta la información generada por la Aduana Nacional (AN), ni los documentos obtenidos de peritos, manifestando que por esas circunstancias se evidenció que la decisión de la AGIT es confusa y parcializada al sujeto pasivo, lo cual daña los intereses del Estado boliviano.

Señaló también que en materia de procedimiento administrativo tributario, la nulidad al ser textual, sólo opera en los supuestos citados y que la mera infracción del procedimiento establecido, en tanto no sea sancionada expresamente por ley con la nulidad, no da lugar a una total revocación de obrados y toda nulidad recae en la falta de conocimiento de la vista de cargo o resolución determinativa, así como la falta del ejercicio de derecho a ser oído, a la defensa y al debido proceso.

Por otra parte, señaló que la AGIT no valoró de manera objetiva el llenado de los datos del motor, lo que fue evidenciado en el aforo físico del motorizado, por tanto existió llenado incorrecto del Formulario FRV 120949667 y en la DUI 2012/201/C-262442 se apropió la Partida Arancelaria 87042110 (inferior o igual a 4.537 t.), cuando por lo evaluación del Instituto de Investigaciones Mecánicas y Electromecánicas debió ser apropiado a la Partida Arancelaria 87042110 (de cilindrada inferior o igual a 4.000 cc).

En consecuencia considera que se vulneró la normativa legal establecida en el D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008 que modificó el D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006, respecto a la importación de vehículos automotores. Establece que de la verificación objetiva de toda la documentación adjunta al expediente de aforo de la DUI sujeta a control y la evaluación de la investigaciones mecánicas y electromecánicas, el vehículo no tiene correspondencia entre lo declarado en el FRV y la DUI, respecto a la cilindrada; por lo que considera que se trata de un vehículo prohibido de importación estableciéndose la comisión de contravención tributaria por contrabando, conforme lo establecido en los arts. 160-4) y 181-f) del Cód. Trib., boliviano (C.T.B.).

Con referencia a la carga de la prueba, indica que de acuerdo al art. 76 del C.T.B., en los procedimientos tributarios, administrativos y judiciales, quien pretende hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, debiendo probar con la pertinencia y oportunidad que la ley señala.

Finaliza acusando que la AGIT, no aplicó correctamente los preceptos legales, lo que implica infracción de las leyes sustantivas a cuyos preceptos se dio un sentido equivocado.

I.3. Petitorio.

La parte demandante solicita se admita su demanda y se emita resolución declarando la revocatoria de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2007/2013 de 6 de noviembre y se mantenga firme y subsistente íntegramente la resolución sancionatoria por contrabando.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por decreto de fs. 38, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, quien respondió de forma negativa la demanda por memorial de fs. 57 a 60, el 16, manifestando, que la resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la resolución jerárquica.

Indica que se efectuó el control diferido inmediato a la DUI C-26242 de la inspección física y la decodificación del motor del vehículo, para lo cual se consultó a la página www.tredakr.com, concluyendo que el vehículo tiene: a) N° de motor QC490Q (DI) y no así el declarado en el FRV 120949667: Q111132274H; b) Cilindrada de 2.500 y c) capacidad de 5.000 kg.; en cuya base, la Administración Aduanera (AA) consideró que la volqueta marca FORLAND estaba prohibida de importar, al tener cilindrada menor a 4.000 cc, presumiendo la comisión de contrabando contravencional. Asimismo, refiere que la AA requirió al Instituto de Investigaciones Mecánicas de la UMSA, la evaluación de la cilindrada del motor, el mismo que informó la realización de una consulta a la página www.engineschina.com/1-water-pimp-diesel-engine.3html, determinando sobre esta base y la información proporcionada respecto al motor diésel QC490Q, que la cilindrada del vehículo es 2.54 litros, aclarando que no se efectuó la verificación física.

Manifestó también que el sujeto pasivo presentó prueba, que fue evaluada en el Informe Técnico GRLPZ/UFILR-I-503/2013, el cual señaló que no se desvirtuó la observación y ratificando que es prohibida su importación, razón por la cual configuró la comisión por contrabando contravencional, por lo que se emitió resolución sancionatoria por contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013.

En ese contexto, refiere que se observó que la AA en la resolución sancionatoria expresó que según aforo físico, se evidenció que la grabación de las características alfanuméricas del número de motor es QC490Q (DI) Q111132274H, por lo tanto existió un incorrecto llenado del formulario FRV 120949667; sin embargo, afirma que de la verificación de la documentación soporte presentadas en el despacho aduanero, como la factura WXY11052267, los documentos de embarque Bill Of Lading y la Carta Porte N° MLB2006786, refieren al número de motor Q111132274H y no como indica la AA, por tanto afirma que no se evidenció error en el FRV.

Por otra parte, con relación a la cilindrada y capacidad de carga del vehículo sostiene que la AA, si bien consideró la solicitud de peritaje y acudió a técnicos de la UMSA, se advirtió que se determinó la cilindrada de un motor diésel QC490Q en función al uso de rede internet, aspecto que considera que no es objetivo ni materialmente comparable a la documentación aduanera presentada por el sujeto pasivo,

más aún cuando no se realizó una inspección física y un peritaje al vehículo, para sustentar su posición. Con esa base, conforme a las fotos y según aforo físico realizado por la AA, el vehículo refirió los siguientes datos: FORLAND, Modelo: 3P69AI490 (BA); Tracción Type: 4x2; Engine Model: QC490Q (DI), Cylinder Capacity: 410; Wheel Base (mm): 2800, así como: Diesel Engine QC490Q (DI); Reted Output 45.6 kw.; Reted Speed 3200 r/min; N° Q111132274H; Date: 11 11; Order N° C02-133; Net Weigth 230 Kg; que en ese contexto técnico legal se estableció que el vehículo tiene una Cilindrada de 4.100, es decir, se trata de un vehículo con una cilindrada mayor a 4.000; por lo tanto, ratifica que no es evidente que se evaluó correctamente la prueba como lo aseveró la AA, no existe elementos de convicción que demuestren que la cilindrada del vehículo no es la declarada por el importador, consiguientemente no se encuentra dentro de las prohibiciones establecidas por el inc. g) art. 3 del D.S. N° 28936.

Concluye manifestando que la AA no demostró la comisión del ilícito de contrabando, al tratarse de un vehículo con cilindrada mayor a 4.000 que no está prohibido de importación, extremo que fue demostrado con medios probatorios y cumplido el mandato del art. 76 del C.T.B.; en consecuencia, los argumentos de la demanda no son evidentes, de modo que la Resolución impugnada fue dictada en sujeción a la normativa y a lo solicitado por las partes.

II.1. Petitorio.

La parte demandada solicita que se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme la Resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1.- La AA el 13 y 29 de noviembre de 2012, notificó personalmente a Damazo Sabino Morales Flores y al representante de la ADA Apolo.

El 7 de noviembre de 2012, se emitió el Acta de Intervención N° GRLPZ-UFILR-039/2012, del cual se establece que la Volqueta Marca Forland es considerada como prohibida por tener una cilindrada menor a 4.000 cc. Los sujetos pasivos, haciendo uso de su derecho a impugnar ratificaron que no existía elementos idóneos de convicción que ratifiquen la presunta contravención de contrabando, basándose en la documentación de soporte de la DUI C-26242 de 11 de septiembre de 2012, complementada además con la Certificación de Origen de la República de China CCPIT 12079737098 y la factura comercial WXY12052267a.

La Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la AN, requirió al Instituto de Investigaciones Mecánicas de la UMSA, la evaluación de la cilindrada del motor QC490Q (DI), correspondiente a la DUI C-26232; en respuesta se informó, la realización de una consulta a una página Web, determinando sobre esta base la información e indicando que la cilindrada del vehículo es de 2.54 litros, aclarando que no efectuó la verificación física para su determinación.

Con esta base, la AA emitió Informe señalando que los descargos presentados son insuficientes, razón por la que determinó que el vehículo no tiene correspondencia entre lo declarado en el FRV y la DUI, respecto a la cilindrada, de manera que considera prohibida su importación, configurando la conducta del sujeto pasivo como comisión de contrabando contravencional; provocando de esta manera la emisión de la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo, declarando probada la comisión de contrabando contravencional conforme al num. 4 del art. 160 y el inc. f) y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492 C.T.B.

III.2.- El 10 de junio de 2013, el sujeto pasivo presentó recurso de alzada contra la resolución sancionatoria por contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013, ante la autoridad regional de impugnación tributaria (ARIT), la misma que emite resolución de recurso de alzada AIT-LPZ/RA 0861/2013, resolviendo revocar totalmente la resolución sancionatoria, declarando improbadamente la contravención de contrabando del vehículo volqueta marca Forland, Tipo Dump Truck, Chasis LVAL2JBB3CY001300, Motor 111132274H, año de fabricación 2012, Modelo 2012 descrito en el informe y técnico y acta de intervención.

III.3.- Este hecho, dio origen a que la AA interponga recurso jerárquico contra la resolución de recurso de alzada AIT-LPZ/RA 0861/2013, ante la AGIT, la misma que mediante resolución de recurso jerárquico N° AGIT-RJ 2007/2013 de 6 de noviembre, resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada, disponiendo dejar sin efecto la resolución sancionatoria.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si es evidente que la AGIT incurrió en la aplicación incorrecta de los preceptos legales, al confirmar la resolución de alzada, relativa a la prueba aportada por el sujeto pasivo en sede administrativa, que debieron ser evaluadas y consideradas para enervar la constitución de la comisión de contrabando contravencional.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer con referencia al contrabando, que el art. 181 de la L. N° 2492 C.T.B., modificado por la L. N° 37 de 10 de agosto de 2010, señala: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: inc. f) El que introduzca,

extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida”.

Del mismo modo, cabe señalar que la legislación nacional con el objeto de resguardar la igualdad de las partes en los procesos administrativos respecto a la valoración de las pruebas, señala en el art. 77 de la L. N° 2492 C.T.B., que se pueden invocar todos los medios de prueba admitidos en derecho, asimismo, el art. 47 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) aplicable en mérito del art. 74 de la L. N° 2492 C.T.B., ordena que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencia expresa fijando un procedimiento para la producción de las mismas; en ese orden el art. 81 del mismo cuerpo de Ley, señala; que las pruebas se aprecian conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad.

Asimismo, establece el art. 180-I de nuestra C.P.E., que: “La jurisdicción ordinaria se funda en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”, de lo transcrito se entiende, que en el ámbito jurídico la verdad no se agota en la fría letra de la ley y en un solo caso, sino que debe adaptarse permanentemente a través de su inteligente interpretación; ese es el sentido que se debe comprender de la aplicación del principio de verdad material inserto también en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 LPA.

Por su parte el art. 100-4) de la L. N° 2492 C.T.B., establece que: La administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial podrá: 4. Realizar controles habituales y no habituales de los depósitos aduaneros, zonas francas, tiendas libres y otros establecimientos vinculados o no al comercio exterior, así como practicar avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes o mercancías, incluso durante su transporte o tránsito.

Por otra parte, se puntualiza que el control diferido es la potestad que tiene la AA para ejercer el control del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancía del territorio aduanero nacional hacia y desde otros países a zonas francas para hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan los regímenes aduaneros, conforme a los alcances establecidos y las normas aduaneras legales y administrativas; por su parte el Código Tributario Boliviano, ha conferido a las administraciones tributarias, facultades para el control, verificación, fiscalización e investigación, a través de sus arts. 21, 66 y siguientes, siendo el objetivo principal en el caso de la administración tributaria aduanera, la verificación y control de cumplimiento por parte de los auxiliares de la función pública aduanera y operadores de comercio exterior de las normas y procedimientos aduaneros para el cumplimiento de sus fines y objetivos; estando éstos sometidos a la potestad aduanera; la administración tributaria administrativa en el ejercicio de esas atribuciones, tiene plena facultad para controlar y verificar en forma posterior al despacho aduanero, la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales vinculadas a la importación y exportación de mercancías, como para el presente caso, el procedimiento de control diferido inmediato.

En el caso de autos y respecto a la presentación de pruebas en sede administrativa, la norma en sus arts. 77 y 215 de la L. N° 2492 C.T.B., no se refiere específica o exclusivamente a la presentación del informe pericial como prueba preconstituida, sino a la producción de la indicada prueba en el curso del proceso como medio de defensa, que en el caso concreto, específicamente existe un informe realizado por el Instituto de investigaciones Mecánicas de la UMSA que no fue pertinente; toda vez que de acuerdo la resolución sancionatoria no existe coincidencia en el llenado de las características del vehículo en la FVR y la DUI, principalmente respecto a la cilindrada, y de acuerdo a la prueba aportada en sede administrativa la AN si bien requirió el mencionado informe técnico a la UMSA para que se verifique con exactitud la cilindrada del vehículo, dicha Universidad si bien realizó el requerimiento, pero lo hizo simplemente vía internet, ingresando a una página web, la cual arrojó datos respecto a las características del vehículo, y según ese Informe, la cilindrada sería de 2.54 ls.; pero es importante tomar en cuenta en el presente caso, que en ningún momento se realizó una verificación técnica física del vehículo, con la cual se hubiera constatado con exactitud la cilindrada con la que cuenta el vehículo, en ese sentido ese informe pericial realizado por el Instituto de Investigaciones Mecánicas de la UMSA, no podía ser tomado en cuenta como base para establecer la existencia de contrabando contravencional.

Ahora bien, en el presente caso el sujeto pasivo presentó la correspondiente prueba, las cuales no fueron tomadas en cuenta, por lo que presuntamente no desvirtuó lo establecido en el Acta de Intervención; con base en estos antecedentes debemos referirnos al derecho a la defensa, señalando que la S.C.P. N° 0287/2015-S2 de 7 de octubre, concordante con la S.C.P. N° 0732/2013 de 6 de junio, a través del entendimiento de las SS.CC. Nos. 2777/2010-R, 0183/2010-R y 1534/2003-R, precisó que el derecho a la defensa, es la: “...potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.”, entendimiento ratificado por la S.C. N° 0183/2010-R de 24 de mayo, que además precisó que el derecho a la defensa se extiende: “...i) Al derecho a ser escuchado en el proceso; ii) Al derecho a presentar prueba; iii) Al derecho a hacer uso de los recursos; y, iv) Al derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal, que actualmente se encuentra contemplado en el art. 119-II de la C.P.E.”.

Por otro lado, respecto a la importación de vehículos, el art. 23 del Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores, anexo al D.S. N° 28963, dispone: “I. El consignatario de un vehículo automotor que se encuentre en un depósito de aduana podrá efectuar el despacho aduanero del mismo cumpliendo las condiciones establecidas en el presente reglamento. II. En caso excepcional, debidamente justificado y cuando el vehículo requiera operaciones adicionales para el cumplimiento de las condiciones técnicas y medio ambientales establecidas en el presente reglamento, la Administración de Aduana correspondiente podrá autorizar el traslado del mismo a una zona franca industrial para la realización de las operaciones necesarias, para el cumplimiento de las referidas condiciones y el respectivo despacho aduanero.”

Es necesario puntualizar las definiciones establecidas en la norma vigente, para luego aplicar al caso concreto, en tal sentido nos remitimos al D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006, que reglamenta la L. N° 3467 de 12 de septiembre de 2006, para la importación de vehículos automotores, así su art. 3 (Definiciones técnicas). "inc. k) Importación.- Es el ingreso legal a territorio aduanero nacional, de cualquier mercancía procedente del extranjero o de una zona franca", el L. N° 2341 incorporó algunos artículos: art. 3 (Incorporaciones) "I. Se incorpora en el art.9 del anexo del D.S. N° 28963, los siguientes incs. g) Vehículos Automotores que utilicen diésel oil como combustible cuya cilindrada se menor o igual a cuatro mil centímetros cúbicos (4.000 c.c.).

De lo manifestado en el caso de autos, se pudo constatar y establecer que el vehículo importado ingresó al país de acuerdo a las siguientes características: Motor N° Q111132274H y en el acta de intervención se consignó el Engine Model: QC490Q (DI), que traducido al español es el modelo de motor, no así el número de motor, por lo que se descarta que existan dos números de motor y la no coincidencia en el FRV y la DUI, sino que existió un error en el llenado del formulario FRV; por otra parte respecto a la cilindrada, teniendo en cuenta que de acuerdo a procedimiento aduanero y a la importación de vehículos, son prohibidos de importación los que tengan una cilindrada menor o igual a 4.000 c.c., y por lo arriba señalado, en el presente caso no se estableció ocular ni físicamente que la cilindrada sea igual o menor a 4.000. En ese entendido y por todo lo mencionado queda establecido que el vehículo importado tiene las siguientes características definitivas: Volqueta marca FORLAND, modelo: 3P69AI490 (BA), Engine Model: QC49Q (DI), Cilindrada 4.100, considerado un vehículo que no se encuentra dentro de las prohibiciones establecidas en el art. 3 del L. N° 2341 que modifica el D.S. N° 28963, por lo tanto no existió la comisión del ilícito de contrabando contravencional, estableciéndose que fue correcta tanto la fundamentación de la ARIT y AGIT, sobre los que este Tribunal se ratifica.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2007/2013 de 6 de diciembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulnera derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6° de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda Interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la AN y en su mérito mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2007/2013 de 6 de diciembre.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



309

Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A.
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 85 a 88 vta., planteada por la Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A. impugnando la resolución ministerial jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 073/2013 de 4 de noviembre, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEyFP), la contestación de fs. 98 a 106, el apersonamiento y contestación del tercero interesado de fs. 109 a 115, los antecedentes del proceso, y.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A., representado legalmente por su Subgerente de Ajustes y Reclamos, Fianzas y Crédito, señaló que mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DS 525-2013 de 6 de junio, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros (APS) le sancionó con la multa de 80.000,00 UFV, por supuestamente haber incumplido los arts. 6.1 de la R.A. N° IS 731 de 11 de septiembre de 2007, que aprueba los "textos únicos y uniformes para las pólizas de garantía de cumplimiento de contrato de obra, para entidades públicas", y 12-f) y 14-a) de la L.S. N°1883 de 25 de junio de 1998.

Refirió que, el 5 de julio de 2013 interpuso recurso de revocatoria contra la Resolución de la APS argumentando falta de tipicidad, proporcionalidad y prescripción de las sanciones impuestas, recurso resuelto mediante resolución administrativa APS/DJ/DS 661-2013 de 24 de julio, emitida por la misma APS que confirmó en todas sus partes la resolución recurrida.

El 12 de agosto de 2013, interpuso recurso jerárquico contra la resolución que resolvió la revocatoria reiterando los fundamentos esgrimidos en el recurso de revocatoria, ante lo cual el MEyFP mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 073/2013 de 4 de noviembre, confirmó totalmente la Resolución Administrativa APS/DJ/DS 661-2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refutando los fundamentos de la resolución impugnada, el demandante refirió que:

Se vulneró el principio de tipicidad previsto en el art. 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo siguiente: 1) No existió incumplimiento al art. 6-a) de la R.A. N° 731/2007 que establece la obligación de las aseguradoras de registrar ante la superintendencia los textos únicos y uniformes de las pólizas en el término de 10 días de la notificación con la referida Resolución, ya que, se cumplió con esta obligación en cuanto a los productos nuevos que se comercializaron a partir de dicha notificación; en ese entendido, tampoco se incumplió con lo dispuesto por arts. 12-f) y 14-a) de la Ley de Seguros, que establece la obligación de las aseguradoras de registrar ante la superintendencia todo servicio, seguro o plan de seguros, además de la prohibición de publicitar y entregar información inexacta o falsa que induzca a error sobre la situación de la entidad y de sus productos, o de las condiciones de comercialización de los mismos, pues, como ya se tiene referido se registraron las pólizas para los nuevos productos a partir de la notificación de la R.A. N° IS 731/2007, y la comercialización del producto así como la información dada al afianzado son anteriores a dicha resolución; y, 2) Las pólizas objeto de sanción CCO-ORU-600 de 15 de febrero de 2007, CIA-ORU-626 de 15 de febrero de 2007, JIA-ORU-8 de 9 de agosto de 2007 y JOB-ORU-15 de 9 de agosto de 2007 son anteriores a la RA IS 731/2007 de 11 de septiembre, además de que, se encontraban vencidas a momento de la notificación con los cargos, habiendo transcurrido más de 5 años desde su emisión; por lo que, en aplicación del art. 77 de la LPA -principio de irretroactividad-, la APS no podía sancionar un incumplimiento que no estaba vigente al momento de haberse producido la presunta omisión.

Asimismo, refirió que en caso de existir un incumplimiento a la normativa, éste estaría prescrito pues: 1) El MEyFP, basó su decisión en un entendimiento de la Superintendencia General del SEREFI de hace más de 8 años, al afirmar que la sanción no hubiera prescrito por los efectos permanentes en el tiempo de las infracciones, pues la emisión y vigencia de las pólizas datan de más de 5 años, y el art. 79 de la LPA establece que las infracciones prescriben a los 2 años de haber sido cometidas; y, 2) La afirmación del MEyFP de que las 4 pólizas objeto de sanción no habrían prescrito porque el 29 de agosto de 2011, la APS recibió una nota del Comando de Ingeniería del Ejército reclamando la no ejecución de las mismas, considerado este como interrupción del término de la prescripción, no corresponde al caso sino a otro proceso, olvidando el Ministerio demandado que, el art. 82 de la LAP dispone que el proceso administrativo se inicia con la notificación de cargos y no así con las diligencias preliminares.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, y en consecuencia se disponga la nulidad de todos los actos de la administración pública desde la notificación con los cargos, por las razones ya expuestas.

II. De la contestación a la demanda.

El MEyFP, representado legalmente por el Ministro Luis Alberto Arce Catacora, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda a través de memorial de fs. 98 a 106, refiriendo que, a consecuencia de los contratos suscritos entre el Comando de Ingeniería del Ejército -beneficiario- y la empresa Jhoselyn Construcciones y Servicios -afianzada-, la Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A. -fiadora-, emitió las pólizas observadas, que sin embargo, el actor omitió referir en su demanda que, en los meses de junio y noviembre de 2009 renovó las cuatro pólizas de garantía observadas con las siguientes: JOB-ORU-0285, JOB-ORU-273, JIA-ORU-0218 y JIA-ORU-0202 vigentes hasta diciembre de 2009 y febrero de 2010, lo cual desvirtuaría el argumento de inaplicabilidad de la R.A. N° IS 731-2007 con carácter retroactivo sub numeral V.1 de la demanda y la prescripción del hecho sancionado.

Asimismo, refirió que el Informe Técnico APS/DS/JTS/259/2013 de la APS señaló que, el 29 de agosto de 2011, mediante nota AS JUR 172/2011, el Comando de Ingeniería del Ejército presentó su reclamo contra la Aseguradora por la no ejecución de las pólizas JOB-ORU-273, JIA-ORU-0218 y JIA-ORU-0202, emitiendo la APS las notas APS/DS/JTS/3054/2011 de 1 de septiembre, APS/DS/JTS/3514 de 22 de septiembre de 2011 y APS/DJ/JTS/259/2013 de 10 de enero, en esta última solicitando informe a la aseguradora del por qué se emitieron las referidas pólizas con un texto distinto al establecido en los Textos Únicos y Uniformes de la R.A. N° 731, sin tomar en cuenta lo prescrito por el art. 6 de la misma norma; en respuesta, la Fiadora mediante nota FORT-SARFC 008/2013 de 1 de febrero señaló que, la relación contractual entre el afianzado y beneficiario se originó en febrero y agosto de 2007, con anterioridad a la vigencia de la R.A. N° 731, por lo que las pólizas emitidas a favor de Jhoselyn y sus posteriores renovaciones utilizan textos distintos a los establecidos en la referida norma; en virtud a lo cual, la APS mediante nota APS/DESP/DJ/DS/5234/2013 de 29 de abril, notificó a la Aseguradora con los cargos de incumplimiento a los arts. 6-a) y 7 de la R.A. N° IS 731 e infracción a los arts. 12-f) y 14-a) de la LS, posteriormente, mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DS 525-2013 de 6 de junio la APS la sancionó con una multa de 80.000,00 UFV por los mismos hechos, interponiendo el demandante los recursos que le franquea la ley.

Respecto de la vulneración del principio de tipicidad, el actor no alegó en su Recurso Jerárquico de 12 de agosto de 2013 de qué manera hubiera podido ser infringido este en las resoluciones emitidas en sede administrativa, por lo cual el MEyFP mal podía pronunciarse al respecto deviniendo este planteamiento en inoportuno; por el contrario, la Aseguradora omitió señalar en la demandan contenciosa y en todo el proceso administrativo previo que, el afianzamiento del contrato entre el Comando de Ingeniería del Ejército y la Empresa Constructora Jhoselyn fue modificado –renovando las 4 pólizas de garantía observadas- con conocimiento, conformidad y aceptación de las partes en los meses de junio y noviembre de 2009, cuando se encontraba en vigencia la R.A. N° IS 731/2007, siendo este el hecho que dio lugar al proceso y posterior sanción contra la aseguradora.

Con relación a la prescripción, reproduciendo los fundamentos de la resolución impugnada señaló, que se encuentran dentro de una infracción permanente; es decir que la “Vulneración administrativa” prorrogó sus efectos en el tiempo como consecuencia de la continuidad de la conducta de la aseguradora, además que, el término prescriptivo fue interrumpido por los actos administrativos o diligencias preliminares a la notificación de cargos APS/DESP/DJ/DS 5234/2013 art. 81 de la LPA y 65 del D.S. N° 27175, por medio de los cuales la APS conoció la causa a consecuencia de la denuncia presentada por el Comando de Ingeniería del Ejército. Asimismo, refirió no ser evidente la afirmación del demandante de inactividad procesal administrativa por parte de la autoridad reguladora, pues la APS emitió la nota CITE: APS/DS/JTS/3054/2011 de 1 de septiembre, solicitando a la Aseguradora la remisión del file del siniestro y su posición al respecto, y la nota APS/DS/JTS/3514/2011 exigiendo la documentación que acredita el cumplimiento del contrato de seguros; por lo que, concluyó que por esta acción se interrumpió el plazo de los dos años, debiendo computarse uno nuevo -dos años- a partir del día siguiente al 5 de septiembre de 2011, concluyendo el mismo el 5 de septiembre de 2013, sin embargo, el inicio del procedimiento administrativo sancionatorio comenzó a través de la notificación de cargos APS/DESP/DJ/DS 5324-13 de 29 de abril de 2013, notificada a la Compañía Aseguradora el 8 de mayo de 2013.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta con costas.

III. Contestación del tercero interesado.

La APS representada legalmente por su director ejecutivo, se apersonó dentro del presente proceso a través del memorial cursante de fs. 109 a 115, refiriendo que, la APS únicamente puede sancionar a un regulado cuando la conducta -acción u omisión- y la sanción están establecidas en leyes y disposiciones reglamentarias, en el caso concreto la conducta que debió observar la aseguradora se encontraba establecida en el art. 6 de la R.A. N° IS 731, sin embargo, registró ante la extinta superintendencia de pensiones, valores y seguros los textos únicos, uniformes y de pago al contado de las pólizas de cauciones para entidades públicas, sólo sus productos nuevos, olvidando que su obligación se extendía también a las pólizas anteriores renovadas en vigencia de la R.A. N° IS 731, incumpliendo en consecuencia también lo dispuesto por los arts. 12-f) y 14-a) de la LS, pues la aseguradora entregó información inexacta al afianzado y al beneficiario, toda vez que la cláusula de ejecución inmediata condicional de las pólizas de caución JOB-ORU-0273, JIA-ORU-0218 y JIA-ORU-0202 difiere del contenido de la establecida en la RA IS 731, que establece un procedimiento ágil para su ejecución.

Refirió respecto de la tipicidad cuestionada que, la sanción de 80.000,00 UFV tipificada en el art. 16-II-a) de la R.A. N° IS 602 de 24 de octubre de 2003, fue impuesta a la Aseguradora a través de la Resolución Administrativa APS/DJ/DS 525-2013 de 6 de junio, en virtud a que el beneficiario directo era una entidad del Estado y se encontraba comprometido el interés público.

Con relación a la prescripción alegada por el demandante, la APS invocando el antecedente de la Resolución Jerárquica de Regulación Financiera SG SIREFI 16/2006 de 23 de marzo, refirió que la interrupción de la prescripción opera desde la presentación de la denuncia del administrado o con la iniciación de oficio del procedimiento sancionatorio por la entidad regulatoria. Afirmó que mientras no cesaron los efectos de las pólizas JOB-ORU-0273 y JIA-ORU-0202 renovadas el 1 de junio de 2009 y vigentes hasta el 28 de diciembre de 2009, y las pólizas JOB-ORU-0285 y JIA-ORU-0218 renovadas el 5 de noviembre de 2009 y vigentes hasta el 3 de febrero de 2010 la prescripción no se produjo, es decir, aunque la renovación de las pólizas fue instantánea, sus efectos continuaron puesto que las mismas se usaron para su ejecución hasta el último día de su vigencia, en el caso concreto y bajo ese enfoque, el cómputo de la prescripción respecto de las pólizas JOB-ORU-0273 y JIA-ORU-0202 se cumplía el 28 de diciembre de 2011, sin embargo, el Comando de Ingeniería del Ejército presentó el reclamo el 29 de agosto de 2011 interrumpiendo el plazo de los dos años iniciales, haciendo que se vuelva a computar desde el 29 de agosto de 2011 concluyendo el 30 de agosto de 2013, siendo que el procedimiento administrativo sancionatorio se inició el 29 de abril de 2013 a partir de la emisión de la nota de cargos APS/DESP/DJ/DS/5234/2013, ocurre exactamente lo mismo con las pólizas JOB-ORU-0285 y JIA-ORU-0218 cuyo plazo para la prescripción debió concluir el 3 de febrero de 2012; por lo que, cada día de la vigencia de las pólizas surtían sus efectos en las coberturas contratadas que sería el bien jurídico contratado y afectado no sólo con un acto, un hecho o una sola omisión, sino varios y sucesivos en el tiempo, criterio recogido en la Resolución Jerárquica de Regulación Financiera SG SIREFI RJ 09/2008 de 23 de enero.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por ajustarse la resolución impugnada a la normativa legal vigente.

IV. De la problemática planteada.

En el caso concreto, la Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A. controvirtió la Resolución impugnada refiriendo: 1) Si faltó tipicidad para la determinación del hecho sancionado, puesto que las pólizas CCO-ORU-600, CIA-ORU-626, JIA-ORU-8 y JOB-ORU-15, y la información otorgada al afianzado respecto de las mismas son anteriores a la RA IS 731/2007 y contrariamente a lo establecido por la APS y el MEyFP, si registró los textos únicos en el término previsto por el art. 6 inc. a) de la RA IS 731/2007, pero sólo respecto aquellas pólizas comercializadas a partir de la notificación con dicha norma; y, 2) Si operó la prescripción, tomando en cuenta que las referidas pólizas tenían

vigencia hasta el 2007 y 2008, habiendo transcurrido más de 5 años desde su emisión, siendo que, el término de la prescripción se interrumpe en virtud a la notificación con la nota de cargo al presunto infractor Cite: APS/DESP/DJ/DS/5234/2013- y no así con las diligencias preliminares -nota del Comando de Ingeniería del Ejército de 29 de agosto de 2011- como refiere el demandado.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Mediante nota CITE: APS/DS/JTS/259/2103 de 10 de enero (fs. 190-189, Anexo 1), la APS solicitó a la aseguradora la remisión de un informe respaldado que indique las razones por las que se emitieron pólizas de fianza para entidades públicas con un texto distinto al establecido por la R.A. N° 731.

A través de la nota Cite: FORT-SARFC 008/2013 de 01 de febrero, la aseguradora respondió al requerimiento de la APS refiriendo que, la relación contractual entre el afianzado se originó en los meses de febrero y agosto de 2007, es decir con anterioridad a la vigencia de la R.A. N° IS 731 por lo que las pólizas emitidas a favor del afianzado y sus posteriores renovaciones utilizaron textos distintos a los establecidos por la referida Resolución (fs. 188 a 168, anexo 1).

Mediante nota CITE: APS/DESP/DJ/DS/5234/2013 de 09 de abril, la APS notificó a la Aseguradora con los cargos emergentes del resultado de la evaluación a la emisión y renovación de las Pólizas de Fianza JOB-ORU-0285, JOB-ORU-273, JIA-ORU-0218 y JIA-ORU-0202 a favor del Comando de Ingeniería del Ejército, encontrándose que aquella no adecuó las renovaciones de las referidas pólizas a los textos únicos y uniformes previstos en la R.A. N° IS 731, comercializándolas con textos distintos a los registrados ante la APS (fs. 57 a 56, Anexo 1).

Mediante nota Cite: FORT/SNAR-FC 029/2013 de 22 de mayo, la aseguradora presentó sus descargos rechazando los cargos imputados alegando que ya habrían transcurrido más de dos años a partir de los hechos, actos u omisiones constitutivos de la infracción por lo que la facultad de la APS de imponer sanciones habría prescrito, (fs. 35 a 27, Anexo 1).

Mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DS/N° 525/2013 de 06 de junio la APS resolvió sancionar a la Aseguradora con una multa de 80.000 UFV's por el incumplimiento del art. 6. a) de la R.A. N° IS 731, y los arts. 14-a) y 12-f) de la LS (fs. 80 a 65 vta.).

Mediante memorial de 4 de julio de 2013, con cargo de recepción de 5 de julio de 2013, la Aseguradora interpuso recurso de revocatoria contra la R.A. N° 525/2013, mismo que fue resuelto mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DS/N°661/2013 de 24 de julio, por el que la APS confirmó en todas sus partes la resolución recurrida (fs. 161 a 172, Anexo 1).

Mediante memorial de 12 de agosto de 2013, con cargo de recepción de la misma fecha, la Aseguradora interpuso recurso jerárquico contra la Resolución Administrativa APS/ 661/2013, mismo que fue resuelto a través de Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 073/2013 de 4 de noviembre, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que confirmó en su totalidad la Resolución Administrativa APS/DJ/DS/ N°661/2013, que en recurso de revocatoria confirmó en todas sus partes la Resolución Administrativa APS/DJ/DS/N° 525-13 de 06 de junio de 2013 (fs.1 a 56, Anexo 1).

VI. Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Del control ejercido por el Estado en materia de pólizas de seguro destinadas a entidades y empresas públicas.

La actividad aseguradora forma parte de la actividad económica y mercantil de los países y está relacionada con la prestación de servicios surgidos de la existencia de riesgos económicos (actuales o futuros), que afectan a los individuos, a las empresas y a la sociedad en general, por lo que, se colige que una institución aseguradora por la naturaleza de sus funciones tiene a su cargo la protección de la sociedad, de ahí la importancia de la reglamentación de su actividad y permanente control por parte del Estado.

Precisamente, uno de los aspectos característicos de una institución aseguradora o afianzadora es su sometimiento al control y vigilancia de su actividad por parte del Estado, en nuestro país, por mandato de la Ley de Pensiones N° 065 de 10 de diciembre de 2010 y la L.S. N° 1883 de 25 de junio de 1998, modificada por la Ley de Seguro de Fianzas para Entidades y Empresas Públicas y Fondo de Protección del Asegurado (LSFEEPPA) N° 365 de 24 de abril de 2013, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros (APS) tiene a su cargo la supervisión, fiscalización, control y regulación de las Aseguradoras sean estas personas naturales o jurídicas.

Si asumimos que el seguro, inmerso dentro de la actividad de las aseguradoras, asume una fórmula colectiva de protección ante el riesgo individual, entendemos que su función es netamente social, en consecuencia se justifica que las pólizas deban ceñirse a las normas que regulan el contrato de seguro emitidas desde el propio Estado, so pena de ineficacia de la estipulación respectiva, máxime cuando estas pólizas están destinadas para entidades o empresas públicas, así lo establece nuestra legislación nacional en el art. 3.II de la LSFEEPPA que refiere: "Las pólizas de seguro de fianzas para entidades del sector público son irrevocables, de ejecución a primer requerimiento, renovables, de textos únicos y uniformes, elaboradas y aprobadas por la autoridad de fiscalización y control de pensiones y seguros, cuyos términos y condiciones no podría ser modificados por ninguna de las partes intervinientes...".

Al respecto, el art. 12-f) de la LS estableció como obligación de toda entidad aseguradora o reaseguradora: "Registrar ante la Superintendencia todo servicio, seguro o plan de seguros", concordante con este precepto, la extinta Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros (SPVS) emitió la R.A. N° IS 731 de 11 de septiembre de 2011, que aprobó el texto único, uniforme y de pago al contado de la Póliza de Garantía de Cumplimiento de Contrato de Obra para Entidades Públicas, que en su art. 6 estableció: "Las entidades aseguradoras que comercializan pólizas de cauciones, deberán registrar ante esta Superintendencia, los textos únicos y uniformes de las pólizas anteriormente señaladas, incluyendo las dos cláusulas de ejecución, en un plazo de 10 días administrativos a partir de la notificación con la presente Resolución, vencido este plazo las entidades aseguradoras que no hayan registrado las mismas, no podrán emitir o renovar pólizas de cauciones para las entidades públicas"; finalmente el art. 7 de la norma referida estableció: "En un plazo de 30 (treinta) días hábiles

administrativos, a partir de la notificación con la presente Resolución, quedan sin efecto las resoluciones administrativas de registro de pólizas y/o cláusulas adicionales de cauciones para entidades públicas emitidas para todas las entidades aseguradoras...”.

En el caso concreto, el demandante aduce falta de tipicidad del hecho sancionado al considerar que, las pólizas CCO-ORU-600, CIA-ORU-626, JIA-ORU-8 y JOB-ORU-15 son anteriores a la R.A. N° IS 731/2007, y que por el contrario de lo afirmado por la APS y el MEyFP, si cumplió con su obligación de registrar los textos únicos de las pólizas comercializadas a partir de la notificación y dentro del término previstos por la R.A. N° IS 731/2007, bajo este contexto, corresponde precisar cronológicamente algunos hechos para establecer su secuencia lógica, es así que del análisis de los antecedentes administrativos se tiene que:

Según nota Cite: FORT-SARFC 008/2013 emitida por Fortaleza S.A. Seguros y Reaseguros fs. 188 a 1, anexo 1-, los “Contratos Principales” suscritos entre el Comando de Ingeniería del Ejército beneficiario y la empresa Jhoselyn Construcciones y Servicios Generales S.R.L. –afianzada- fueron celebrados el 8 de febrero y 10 de agosto de 2007; con el fin de garantizar sus obligaciones, la empresa Jhoselyn presentó ante el Comando de Ingeniería del Ejército las pólizas CIA-ORU-000626, JIA-ORU-000080, CCO-ORU-000600 y JOB-ORU-00015 emitidas por la Aseguradora.

La SPVS mediante RA IS 731 de 11 de septiembre de 2007, aprobó el texto único, uniforme y de pago al contado de la Póliza de Garantía de Cumplimiento de Contrato de Obra para entidades públicas, notificando a la aseguradora con la misma el 13 de septiembre de 2007 -fs. 167 a 110 Anexo 1-.

En virtud a que los denominados “Contratos Principales” garantizados sufrieron modificaciones, el afianzado tuvo que presentar nuevas garantías, emitiendo la Aseguradora las pólizas JOB-ORU-0285 de 5 de noviembre de 2009, JOB-ORU-0273 de 1 de junio de 2009, JIA-ORU-0218 de 5 de noviembre de 2009 y JIA-ORU-0202 de 1 de junio de 2009, mismas que según la propia Aseguradora en su nota Cite: FORT-SARFC 008/2013 fueron ejecutadas a favor del beneficiario el 15 de diciembre de 2010.

Si bien las pólizas CCO-ORU-600 y CIA-ORU-626 fueron emitidas el 15 de febrero de 2007 -siete meses antes de la RA IS 731/2007-, y las pólizas JIA-ORU-8 y JOB-ORU-15 el 9 de agosto de 2007 -un mes antes de la RA IS 731/2007-, no es menos cierto que emergente de la relación contractual entre el ahora demandante y el afianzado, dichas pólizas fueron renovadas naciendo a la vida jurídica las pólizas JOB-ORU-0273 y JIA-ORU-0202 de 1 de junio de 2009, y, JOB-ORU-0285 y JIA-ORU-0218 de 5 de noviembre de 2009 en vigencia de la RA IS 731 de 11 de septiembre de 2007. Afirmación que tiene su asidero en el principio de irretroactividad -art. 123 constitucional, concordante con el art. 77 de la LPA- pues la norma jurídica rige para lo venidero y dicha norma rigió desde los 10 días administrativos a partir de su notificación conforme prevé su propio art. 6, y en el caso concreto esa notificación al demandante se produjo el 13 de septiembre de 2007 en la persona de su Gerente General según sale de la diligencia de notificación de fs. 110 Anexo 1; en tal virtud, la Aseguradora tenía la obligación de, primero acomodar el texto de sus pólizas y en su mérito el de las renovaciones, al texto aprobado por la SPVS, y segundo registrar las mismas ante la entidad competente, al no haber obrado de esta manera, la Aseguradora incumplió el art. 6 del RA IS 731, y en consecuencia también lo dispuesto por los arts. 12-f) y 14-a) de la LS, lo cual deviene en infracciones previstas por la misma ley en su art. 52 y la resolución administrativa 602 de 24 de octubre de 2003, emitida por la SPVS en su art. 15, las cuales fueron motivo de proceso sancionatorio habiendo concluido el mismo con la imposición de la sanción de 80,000.00 UFV impuesta por la APS a través de la R.A. N° 525/2013 de 6 de junio, confirmada a través de la RA APS/661/2013 de 24 de julio, emitida también por la APS, y la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 073/2013 de 4 de noviembre, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Por lo que, el argumento de la falta de tipicidad del hecho sancionado por la APS sostenido por el actor, carece de fundamento jurídico, por lo mismo corresponde sea desestimada.

VI.2. De la prescripción dentro del procedimiento administrativo sancionador, del inicio del cómputo de la misma y su interrupción.

El demandante refirió que, la infracción emergente de la emisión de las pólizas ORU-CCO-600 y ORU-CIA-626 vigentes hasta la gestión 2007 y, ORU-JIA-8 y ORU-JOB-15 vigentes hasta la gestión 2008 habría prescrito por haber transcurrido los dos años a que hacen referencia los arts. 79 de la LPA y 4 del Reglamento de Sanciones del Sector de Seguros, tomando como parámetro la notificación de cargos de la APS mediante nota CITE: APS/DESP/DJ/DS/5234/2013 de 09 de abril; sin embargo, de una revisión de la RA APS/DJ/DS 525 de 6 de junio de 2013 y las resoluciones posteriores que la confirman, se tiene que, el hecho sometido a proceso sancionatorio y finalmente sancionado por la APS, es la renovación de las referidas pólizas por las siguientes: JOB-ORU-0273 y JIA-ORU-0202 de 1 de junio de 2009, y, JOB-ORU-0285 y JIA-ORU-0218 de 5 de noviembre de 2009, entendiéndose que estas últimas nacieron a la vida jurídica en vigencia de la R.A. N° IS 731 de 11 de septiembre de 2007, por lo mismo la aseguradora tenía la obligación de su estricto cumplimiento, y también por lo mismo, no resulta evidente que hubieran transcurrido más de 5 años desde la comisión del hecho hasta el inicio del proceso sancionatorio como afirma el actor en su demanda ni que las infracciones cometidas estuvieran prescritas.

La prescripción de las infracciones y sanciones en el ámbito administrativo, ha sido diseñada por el legislador ordinario a través de lo establecido en el art. 79 de la LPA, que refiere: “Las infracciones prescribirán en el término de dos (2) años. Las sanciones impuestas se extinguirán en el término de un (1) año. La prescripción de las sanciones quedará interrumpida mediante la iniciación del procedimiento de cobro, conforme a reglamentación especial para los órganos de la Administración Pública, comprendidos en el art. 2° de la presente Ley”. En materia de seguros, el art. 4 del reglamento de sanciones del sector de seguros aprobado mediante R.A. N° IS 602 de 24 de octubre de 2003, estableció: “La acción de la Superintendencia para imponer sanciones prescribe en el plazo de dos (2) años computables a partir de la fecha de realización de los hechos actos u omisiones constitutivos de la infracción...”.

Para establecer el momento del inicio del cómputo de la prescripción, debemos determinar primero la naturaleza de la infracción cometida por el administrado, al respecto el A.S. N° 157/2015 de 20 de abril emitido por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia señaló: “...Corresponde puntualizar que desde el punto de vista de la prescripción y su cómputo, es absolutamente relevante considerar el día

de su comisión, lo cual resulta sencillo en los casos de infracciones de consumación instantánea, empero en los casos de infracciones permanentes, el comportamiento se prolonga en el tiempo, de manera que la consumación de la falta perdura entre tanto dure la conducta...”

En el caso concreto, la conducta sancionada en sede administrativa hace referencia al incumplimiento de la aseguradora de su obligación de acondicionar el texto de las renovaciones de las pólizas emitidas a favor del Comando de Ingeniería del Ejército y su deber de registrar esta actividad ante la APS arts. 6 y 7 de la R.A. N° IS 731, y 12-f) de la LS-, si bien este incumplimiento se produce de manera instantánea, sus efectos perviven en el tiempo puesto que dichas pólizas por haber sido renovadas continuaron generando efectos jurídicos al prolongarse su vigencia de la siguiente manera: Las pólizas JOB-ORU-0273 y JIA-ORU-0202 de 1 de junio de 2009 vigentes hasta el 28 de diciembre de 2009, y, las pólizas JOB-ORU-0285 y JIA-ORU-0218 de 5 de noviembre de 2009 vigentes hasta el 3 de febrero de 2010, según sale del propio “reporte detallado de producción por pólizas” de la Aseguradora (fs. 180 del anexo 1).

Con esta aclaración, corresponde establecer ahora el término de la prescripción en cada caso, teniendo como referencia lo establecido en los arts. 79 de la LPA y 4 de la RA IS 602, es decir los dos años a partir de la comisión del hecho, asumiendo que nos encontramos ante una infracción instantánea con efectos permanentes, bajo esta premisa tenemos que, si las pólizas JOB-ORU-0273 y JIA-ORU-0202 de 1 de junio de 2009 tenían vigencia hasta el 28 de diciembre de 2009 el hecho sancionable tiene como término prescriptivo el 28 de diciembre de 2011, asimismo, si las pólizas JOB-ORU-0285 y JIA-ORU-0218 de 5 de noviembre de 2009 tenían vigencia hasta el 3 de febrero de 2010, su término para la prescripción se cumplía el 3 de febrero de 2012, siempre y cuando, no hubiera habido causal para la suspensión de este cómputo, extremo que en el presente caso se produjo al existir una denuncia por parte del beneficiario del seguro.

A este respecto, y específicamente con relación a la suspensión del término de la prescripción por la interposición de una denuncia ante la instancia competente, la Sentencia 137/2013 de 18 de abril emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia señaló: “Respecto al inicio del cómputo del plazo de la prescripción, al no existir previsión legal expresa, se acude a la doctrina cuyo criterio generalizado establece que el plazo se computa desde el día en que la infracción se hubiera cometido (...).

Las normas analizadas, prevén también, que el procedimiento administrativo sancionador puede iniciarse de oficio o a solicitud de persona interesada (art. 39 LPA, aplicable por expresa previsión del art. 80 de la misma disposición legal), consecuentemente y si bien es evidente, que la facultad punitiva corresponde al Estado y que en materia administrativa se atribuye dicha potestad a la administración, no es menos cierto, que también se permite a la persona afectada por una actuación de los sujetos regulados, instar el inicio y prosecución de la acción que tiene como finalidad la sanción de una infracción, entendiéndose que la actividad expresada en una denuncia, interrumpe el término de la prescripción, en el entendido de que cesa la inactividad (...).

Bajo este entendimiento se tiene que, según los informes técnicos y legales de la APS y el MEyFP que forman parte del expediente (fs.40 a 36, 55 a 41, 61 a 58, 64 a 62, 104 a 99, 115 a 105, 139 a 138, 143 a 140, 107 a 146, 59 a 184, todos del anexo 1), el proceso sancionatorio de autos tiene como antecedente la denuncia efectuada por el Comando de Ingeniería del Ejército ante la APS, a través de la nota As. Jur. N° 172/2011 de 22 de agosto, con cargo de recepción de 29 de agosto de 2011, por la cual el beneficiario hizo conocer la imposibilidad de ejecutar las pólizas JOB-ORU-0285, JOB, -ORU-273, JIA-ORU-0218 y JIA-ORU-0202 emitidas por Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A., acto que a la luz de la jurisprudencia invocada interrumpe el término de la prescripción de la infracción que según antecedentes se cumplía el 28 de diciembre de 2011, respecto de las pólizas JOB-ORU-0273 y JIA-ORU-0202, y el 3 de febrero de 2012 respecto de las pólizas JOB-ORU-0285 y JIA-ORU-0218, activando el procedimiento sancionatorio previsto en nuestra legislación administrativa y concluyendo el mismo en la correcta sanción impuesta por la APS al infractor; por lo que, lo aseverado por el demandante de que, el término de la prescripción no puede ser interrumpido con una diligencia preliminar como es una denuncia no tiene asidero jurídico alguno.

Con relación a la afirmación del demandante de que la denuncia interpuesta por el Comando de Ingeniería del Ejército correspondería a otro caso, este aspecto no ha sido debidamente controvertido por el actor, ni mucho menos acreditado por ningún medio probatorio, por lo cual no corresponde mayor pronunciamiento.

Concluyendo que, al no ser evidentes los extremos expuestos por el actor respecto de la falta de tipicidad y la prescripción invocados en su demanda, corresponde desestimarla declarándola improbadamente en todas sus partes.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 85 a 88 vta., interpuesta por la Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A., en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 073/2013 de 4 de noviembre, dictada por el MEyFP, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



310

**Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz de SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y URRUTIBEHETY Ltda. Compañía de Limpieza Industrial (URRUTIBEHETY), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: Las demandas contencioso administrativa de fs. 103 a 107 de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria AT) y la de fs. 202 a 225 vta., de URRUTIBEHETY, acumulado el Exp. 809/2014 al Exp. 816/2014 por A.S. N° 167/2015 de 21 de julio, debido a que en ambos casos se impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0775/2014 de 19 de mayo, pronunciada por la AGIT; las providencias de admisión de fs. 109 y 240, las contestaciones de fs. 128 a 133 y de fs. 289 a 306, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 137 a 140, y de fs. 140 a 145 (solo de la demanda de la AT), el memorial solicitando se tenga presente de URRUTIBEHETY a fs. 418, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda interpuesta por la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuesto Nacionales.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que la AT en ejercicio de sus atribuciones y facultades previstas en los arts. 66, 71 y 100 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano (C.T.B.), efectuó verificación impositiva a la Empresa URRUTIBEHETY, con el objeto de evidenciar el cumplimiento de disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), referido únicamente al crédito fiscal contenido en las facturas detalladas en el anexo de la Orden de Verificación Externa (OVE) N° 0012OVE01643, dando origen a la vista de cargo Cite: SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/00269/2013 de 26 de julio, y posteriormente a la R.D. N° 17-00373-13, objeto de la presente impugnación.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe el argumento que la AGIT utiliza para dejar sin efecto las multas consignadas en las Actas por Contravenciones Tributarias (ACT), y señala que conforme lo dispuesto en la normativa tributaria, emitió la VC CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/00269/2013, detallando en el cuadro N° 4, de manera pormenorizada la imposición de la sanción por el mal registro en el Libro de Compras IVA (LC-IVA), ya que se trata de contravenciones directas.

Continúa indicando, que en el transcurso de la fiscalización se labraron las Actas por Contravenciones Tributarias (ACT) N° 68155, 68156, 68157, 68158 y 68159, en virtud a los errores de registro identificados en las fechas de las facturas: 1887, 655, 1900 y 663; el NIT y la razón social de la factura 1627; y el número de la factura 8375, contenidos en los LC-IVA correspondientes a los períodos marzo, abril, julio, noviembre y diciembre de 2010, mismos que contravienen el art. 50 de la RND 10-0016-007 y los arts. 70-4 y 11 y 162 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano (C.T.B.), e incumplen el deber formal de "presentación de Libros de Compras y Venta IVA a través del módulo Da Vinci, sin errores por período fiscal", por lo que sancionó con una multa de UFV's 150.-, por período, conforme lo establecido en el sub num. 4.2.1 del num. 4 de la RND 10-0030-11.

En virtud a lo expuesto, considera errónea la interpretación de la AGIT cuando señala que no correspondía la aplicación retroactiva de la multa, ya que por el contrario sancionó con una multa vigente y legalmente establecida en la RND 10-0030-11, que complementa a la RND 10-0037-07; asimismo, señala que conforme lo dispuesto por los arts. 162 y 70 de la L. N° 2492 C.T.B., y los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com. D.L. N° 14379, se debe entender que el deber formal de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV sin errores, no sólo se limita a presentar estos libros en plazo, forma medio y lugares establecidos, sino a hacerlo de manera correcta, debiendo reflejar datos reales de las operaciones, habiéndose comprobado que el contribuyente no cumplió a cabalidad con sus obligaciones tributarias, reparos que le fueron debidamente notificados, y evidenciándose que la AT en ninguna etapa ha incumplido las leyes o violentado garantías constitucionales en la VC y en la RD.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque de forma parcial la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0755/2014, en la parte referida a las ACT, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00373-13 de 5 de septiembre.

II. Contestación a la demanda presentada por la administración tributaria.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 27 de febrero de 2015, cursante de fs. 128 a 129, señalando lo siguiente:

Que el art. 40 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (R.C.T.B.), faculta a la AT a dictar normativa reglamentaria que contemple sanciones por conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento de deberes formales, y por su parte la RND 10-0016-07 en su art. 47 establece el registro en el LC-IVA, de forma cronológica, de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes o documentos de ajuste, que conforme el anexo 11 deberá contener a) Día, mes y año, b) número de factura, c) número de autorización, y d) importe neto sujeto al IVA, por lo que para que exista un ilícito tributario es necesario que previamente exista el “tipo” que defina los elementos constitutivos de las posibles conductas del sujeto pasivo que se adecuen a una circunstancia fáctica descrita por Ley a la que se aplica una sanción.

De lo anterior, advierte que el referido art. 47 de la RND N° 10-0016-07, no exige que la información registrada en el LC-IVA sea precisa o correcta, y que el incumplimiento al deber formal surgiría en caso de que no se consigne la información requerida en el formato establecido, siendo este el deber formal establecido en la RND 10-0037-07, que si bien fue posteriormente aclarado por las incorporaciones de la RND 10-0030-11, exigiendo que se realice sin errores, este constituye un deber formal recién desde el 9 de octubre de 2011, fecha en la que entra en vigencia la RND 10-0030-11, no encontrándose vigente este deber formal en los períodos marzo, abril, julio, noviembre y diciembre de 2010, debido a que no existía norma que lo tipifique como incumplimiento a deber formal, no correspondiendo la aplicación retroactiva de la norma, en aplicación de los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492 C.T.B., ya que no beneficia al contribuyente, sino que va en detrimento del mismo, pues le genera una multa.

En este sentido, concluye que la sanción impuesta se basa en una norma que no establece la obligación de efectuar los registros “sin errores”, por lo que se estaría aplicando una sanción a un deber formal no establecido en norma específica, por lo que corresponde dejar sin efecto las multas impuestas mediante las ACT, resultando falsos los argumentos del demandante, y evidenciándose que la resolución de recurso jerárquico fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de sus fundamentos, ya que la demanda carece de sustento jurídico tributario pues no existe agravio ni lesión de derechos.

Por último, transcribe la línea doctrinal de la AGIT contenida en el SIDOT V.2. – STG-RJ/0213/2007, referida a la aplicación retroactiva de la norma cuando es más benigna, y la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo, referida al debido proceso.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0755/2014 de 5 de septiembre, emitida por la AGIT.

III. Contenido de la demanda interpuesta por URRUTIBEHETY S.R.L.

III.1. Fundamentos de la demanda.

Ausencia de especificaciones técnicas y falta de fundamentación de hecho y de derecho en la VC y la RD.

Observa que la VC y la RD, no cumplen los requisitos establecidos por los arts. 96-I y 99-II de la L. N° 2492 C.T.B., ya que la VC no fundamenta factura por factura las observaciones al crédito fiscal ni establece de forma clara todas las características o cualidades del adeudo tributario, sino que, agrupa el total de las facturas a partir de sus proveedores y realiza una cita generalizada y oscura de los cargos, bajo los argumentos de que los proveedores no tiene actividad ni domicilio conocido y que los medios de pago no demuestran la transacción. Asimismo, en su fundamentación también incurrió en la generalidad exponiendo criterios subjetivos y oscuros, por cuanto establece una descripción de normas legales agrupadas en tres grupos, incumpliendo específicamente lo dispuesto en el art. 18 caso 3-2-h) de la RND 10-0037-07, correspondiendo su anulabilidad conforme el art. 36 –I de la L. N° 2341LPA, por vulnerar el art. 96 – I de la L. N° 2492 C.T.B. y el art.18 del D.S. N° 27310 RC.T.B.

Refiere además que la R.D. no se encuentra debidamente motivada, conforme lo requiere el art. 99 de la L. N° 2492 C.T.B. y el art. 19 del D.S. N° 27310 RC.T.B., ya que su fundamentación es oscura, incompleta e insuficiente, pues se limita a afirmar de forma discrecional, que los proveedores, según informe, son contribuyentes con domicilio desconocido o que los descargos resultan insuficientes, sin especificar cual el informe al que hace referencia o porqué la documentación presentada como descargo no resulta suficiente, introduciendo prueba ilegal sin control jurisdiccional que le otorgue validez y omitiendo valorar la prueba presentada, afectando con esto su derecho a la defensa, siendo causal válida para declarar su nulidad conforme establece el art. 28- e) de la L. N° 2341, citando a este efecto la SC 12/2002-R de 9 de enero, y el A.S. N° 22 de 20 de enero de 2000 Sala Civil, referidos a la motivación y fundamentación de las resoluciones.

Concluye indicando que las instancias administrativas desestimaron su petición, limitándose a citar los requisitos que debe contener la V.C. y la R.D., sin analizar ni resolver las observaciones realizadas sobre la falta de especificaciones de adeudos tributarios, falta de fundamentación de hecho y de derecho, omisión en la valoración de pruebas, y requerimiento de documentación ilegal, actuando de forma negligente y parcializada al señalar que estos actuados cumplen con todos los requisitos legales, cuando en realidad resultan oscuras e inmotivadas, por lo que corresponde declarar la nulidad no solo la VC y la RD sino la resolución de alzada y la resolución jerárquica, conforme los arts. 30 y 36 -II y de la L. N° 2341, los arts. 31-II-III y 55 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA), por vulnerar el debido proceso y el derecho a la defensa establecido en los arts. 115-I, 117-I y 119-II de la C.P.E.

Falta de notificación con el informe final de verificación.

Manifiesta que en ambas instancias de impugnación, argumentó la vulneración a sus derechos al debido proceso y a la defensa, porque no fue notificado con el informe final del trabajo de verificación, y que si bien esta es una actuación interna conforme lo determina el art. 18 de la RND 10-0037-07, cuya notificación no se encuentra establecida por ninguna norma, este no es argumento suficiente para privarle el hecho de conocer el contenido de dicho documento, ya que conforme dispone el art. 33 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo

(LPA), la AT está obligada a notificar con todas las resoluciones y actos administrativos que afecten derechos o intereses legítimos de los interesados, y en este caso el informe final contiene todos los datos e información recabada durante la verificación, que afecta los intereses de la empresa por cuanto contiene la liquidación previa del tributo además de otros datos de vital importancia.

Asimismo, considera que la falta de notificación le privó de ejercer una defensa adecuada, por cuanto este documento le sirve al contribuyente para: a) reflexionar acerca de los cargos impuestos para determinar el origen del hecho imponible, b) realizar la evaluación final del trabajo desempeñado por los funcionarios de la administración tributaria y determinar si estos fueron realizados dentro del marco legal, y c) establecer el alcance de la verificación, ya que contiene sus objetivos generales y específicos, así como su finalidad y utilidad; concluyendo que con la falta de notificación con el informe final, se vulneraron sus derechos al debido proceso y a la defensa establecidos en los arts. 115 y 119 de la C.P.E. y art. 68-6 de la L. N° 2492 C.T.B., y que en mérito a la prelación normativa establecida en el art. 5 del C.T.B., las instancias administrativas debieron resolver este reclamo conforme lo dispuesto en el art. 33-c) de la L. N° 2341 LPA y no de acuerdo a lo establecido en el art. 18 de la RND 10-0037-07, correspondiendo declarar la nulidad de obrados.

Desarrollo de un proceso de verificación con objetivos propios de un proceso de fiscalización.

Reclama que en este caso se ha seguido un procedimiento de determinación con objetivos y fines propios de una fiscalización, por lo que correspondía emitir una orden de fiscalización y no una orden de verificación, ya que los procesos de verificación, conforme el art. 32 del D.S. N° 27310 RC.T.B., tienen como objeto la verificación de tributos omitidos por concepto de incidencias (incumplimiento de formas esenciales y sustanciales) de los impuestos, en cambio los procesos de fiscalización tienen como objeto esencial: cuantificar el monto del tributo que corresponde como obligación tributaria de contribuyente, y como fin: determinar el adeudo tributario e imponer el cumplimiento del mismo; tratándose, de dos procedimientos con objeto e instrumentación distinta, pues el primero está dado para constatar el cumplimiento de deberes formales, la comprobación de errores materiales o de cálculo en la determinación del tributo, y el segundo para examinar e iniciar la determinación de oficio de la obligación tributaria material.

En virtud a los argumentos precedentes, señala que en este caso, la AT al invalidar crédito fiscal, determinar adeudos e imponer una deuda tributaria, realizó en los hechos una fiscalización y no una verificación, siendo incorrecto el procedimiento de verificación aplicado, desde el punto de vista y fin que este tiene y persigue, pues lo correcto era seguir un proceso de fiscalización conforme señala el art. 104 de la L. N° 2492 C.T.B., por tanto se ha infringido el procedimiento legalmente establecido, correspondiendo la nulidad de obrados dispuesta en el art. 35-c) de la L. N° 2341.

Omisión en la valoración de prueba en la VC.

Indica que las instancias administrativas han desestimado su reclamo sobre la falta de valoración de la prueba de descargo presentada a la AT, porque se limitó a señalar que el hecho generador no ha ocurrido porque el proveedor se encuentra observado, cuando en otro caso similar se anuló la VC por falta de valoración de las pruebas aportadas. Asimismo, la RD no ha tomado en cuenta los descargos presentados a la VC y mucho menos ha valorado adecuadamente los cheques y certificaciones bancarias, limitándose a desestimar las mismas porque no cuadran con el monto de las facturas, sin describir cual la valoración efectuada o cuáles las causales por las que la desestiman, vulnerando flagrantemente el art. 52-III de la L. N° 2341LPA, ya que no se notificaron los informes de conclusiones y tampoco han sido incluidos en la VC y RD, emitiéndose un fallo inmotivado que vulnera su derecho al debido proceso y a la defensa, por lo que corresponde disponer la nulidad de obrados conforme la normativa vigente.

Incorrecta aplicación del método de determinación sobre base cierta, cuando se realizó sobre base presunta.

En este punto, manifiesta que solicitó la nulidad del proceso, debido a que se aplicó la determinación sobre base cierta (art. 43 de la L. N° 2492 C.T.B.), cuando en realidad se realizó sobre base presunta, ya que a pesar de haber presentado toda la documentación requerida, y siendo esta suficiente para la aplicación de la base cierta, la AT estableció que esta documentación resulta ser insuficiente, desestimándola injustamente, por lo que procede a tomar las ventas informadas por los proveedores mediante el Software Da Vinci LCV, la información existente en el SIRAT y un simple comunicado de prensa publicado en 2012, para emitir la RD sobre una aparente base cierta, en la que presume la apropiación indebida de crédito fiscal.

Advierte que el uso incorrecto del método de determinación, se refleja en la falta de valoración de la documentación requerida, señalando que las diferencias encontradas son en base presunta, para lo cual cita el art. 42 de la L. N° 2492 C.T.B., y afirma que en los hechos, se optó por la base presunta, cuando se tenía información necesaria para realizarla sobre base cierta. Transcribe los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492, y concluye que la AT ha efectuado la determinación utilizando incorrectamente la base presunta, sin considerar la reglamentación de los medios para la determinación sobre base presunta, aprobada mediante RND 10-0017-13, y en vista de que el trabajo realizado consigna que fue efectuado sobre base cierta, se encuentra injustificado toda vez que se está realizando varias presunciones, que no responden a ningún criterio técnico aceptable, debiendo corregirse este error y explicarse los motivos por el que se lo ha realizado sobre base presunta, ya que toma como base presunta el monto de las facturas invalidadas y desestima sus descargos que son la base cierta, constituyéndose en un vicio de nulidad, conforme lo establece el art. 35-c) de la L. N° 2341LPA.

Nulidad por vulneración al principio de congruencia en la resolución jerárquica y resolución de alzada.

a) Refiere que la ARIT se limitó a señalar que las pruebas presentadas a la AT fueron valoradas, pero no especifica si esta valoración es correcta o legal, y si cumplen o no los requisitos exigidos por la AT, asumiendo y presumiendo que no cumplen con los requisitos exigidos por los arts. 36 y 37 del Cód. Com., omisión que se constituye en un vicio de nulidad por falta de motivación.

b) Considera que la ARIT no valoró la prueba pericial, ya que solo la citó de manera incompleta la parte que favorece a la AT, y omitió referirse a la parte que constituye su opinión técnica y que le otorga la razón, como son las conclusiones, en la cual el perito señala que no se han valorado a cabalidad los hechos y elementos materiales, y que no se ha considerado la realidad económica, así como tampoco la AT ha

realizado un requerimiento complementario, a efecto de contar con la documentación suficiente para validar sus observaciones, quedando demostrado que la AIT omitió considerar estos aspectos, por los que corresponde la nulidad de obrados, al evidenciarse la vulneración de normas tributarias, debiendo anular obrados hasta que se emita una nueva resolución de recurso de alzada o resolución jerárquica que resuelva todos los aspectos impugnados.

Aspectos de fondo: Inadecuada consideración de la ilegalidad de los cargos tributarios resultantes de la invalidación del crédito fiscal IVA, bajo los códigos 4 y 5.

Sostiene que la ARIT de forma inmotivada ha revocado parcialmente la RD, dejando sin efecto sólo las ACT y confirmando la depuración de las facturas bajo los códigos 4 y 5, aspecto que considera ilegal, ya que la AT no tomó en cuenta que el art. 70-5 de la L. N° 2492 C.T.B. y el art. 37 del Cód. Com., sólo exigen que se lleven los libros, Diario, Mayor y de Inventario y Balances, los cuales se tienen y se han presentado, mas no obliga a llevar notas de remisión y entrega al proveedor, actas de recepción y/o entrega de almacén, u otros documentos de control, que no son realmente exigidos por la norma legal, por lo tanto la invalidación del crédito fiscal basada en la exigencia de registros atípicos y no obligatorios, es una observación ilegal.

Asimismo, señala que la RD menciona al informe Cite: SIN/GDSC/DF/5280/2011 de 30 de diciembre, sin embargo este documento nunca le fue notificado, además, que de forma impertinente cita al art. 4 de la L. N° 843, que es aplicable al vendedor y no al comprador, por lo que tampoco se podrían aplicar los arts. 17 y 70 de la L. N° 2492 C.T.B., y menos al art. 1 de la L. N° 843, con lo que demuestra la errónea interpretación en el supuesto reparo, en consecuencia, para que la RD se considere motivada, fundamentada y pertinente, debe contener las circunstancias de hecho probadas que configuren el incumplimiento a una sanción, encontrándose la RD viciada de nulidad.

Refiere que las facturas originales tienen todos los requisitos exigidos legalmente, y que están respaldadas por registros contables que contienen las firmas de la persona autorizada para la emisión de los cheques y la del receptor, cheques, que además se encuentran cobrados, tal como se muestra en los extractos bancarios, quedando demostrada la eficacia de los documentos contables, lo que quiere decir que las operaciones si existen, sin embargo a pesar de que estas pruebas fueron debidamente presentadas, no fueron valoradas, siendo notificados directamente la VC y la RD.

En cuanto al incumplimiento al art. 4 de la L. N° 843, señala que erróneamente la AT pretende que el perfeccionamiento del hecho generador se consolide en el comprador, cuando esto solo puede ser aplicado a los sujetos pasivos definidos en el art. 3 de la L. N° 843, referido a los vendedores, sobre los cuales no existen investigaciones ni acciones donde la AT pruebe que estos no realicen su actividad económica, más aún si pretende que la determinación se realice sobre base cierta, ya que primero debió evidenciar la existencia o no del débito fiscal para recién establecer que no existe crédito fiscal a favor del comprador, habiendo vulnerado el principio de buena fe y el art. 69 de la L. N° 2492 C.T.B., que establece la presunción a favor del sujeto pasivo, demostrando que la AT solo cita las facultades conferidas por el art. 66 de la L. N° 2492 C.T.B. pero no las aplica, lesionando sus derechos establecidos en los arts. 68 y 69 de la L. N° 2492 C.T.B.

Consecuentemente establece que la AT incumplió con el art. 76 de la L. N° 2492, pues tiene la carga de probar el sustento legal y material de sus cargos, para que recién el sujeto pasivo aporte elementos que desvirtúen los mismos, siendo ilegal que trate de fundamentar sus cargos en una publicación de prensa realizada en forma posterior a los hechos generadores, que no tiene relevancia legal porque no existe resolución legal que invalide las facturas emitidas por estos proveedores o que los inhabilite ejercer el comercio.

Sobre el art. 8-a) de la L. N° 843, considera que no es aplicable en este caso porque demostró, con medios probatorios de pago, que adquirió los insumos detallados en cada uno de los documentos, siendo inadmisibles que la AT desconozca lo dispuesto en los arts. 41 y 64 de la L. N° 2492, ya que además de invalidar el crédito fiscal, afecta a un pago efectivamente realizado del IVA y su efecto en el IUE, por lo que rechazan los criterios subjetivos e infundados que realiza el SIN para aplicar sus cargos. Además, en su recurso de alzada presentó un detalle descriptivo de los documentos de descargo y de observaciones a la VC y RD, denominado Anexo I, en el cual demostró y probó que cuenta con medios fehacientes de pago, libros contables, declaraciones juradas, y otros con los que acredita el cumplimiento de lo exigido en los arts. 36 y 37 del Cód. Com., habiendo probado la legitimidad del crédito fiscal, ya que la inexistencia del mismo no puede ser probada con una simple publicación de prensa sino con una sentencia firme ya sea en la vía administrativa o en la vía jurisdiccional, correspondiéndole a la AT la carga de la prueba conforme el art. 375 del Código de Procedimiento Civil.

Respecto al argumento de que los proveedores no han declarado sus ventas, sostiene que este es un hecho que no puede afectar a los compradores de buena fe, ya que en virtud al art. 100 de la L. N° 2492 el control y fiscalización le corresponde a la AT y no al beneficiario del crédito fiscal; ahora, en cuanto a la observación de que los comprobantes de traspaso son elaborados el último día del mes, no considera la misma, ya que el profesional que lleva la contabilidad puede realizar estos registros día a día o al final del mes, pues no existe norma que obligue que el registro sea diario; lo mismo ocurre con la observación de que las notas fiscales se registran de manera genérica en la cuenta activo "Inventario de Mercadería" y la cuenta pasivo "Proveedores", con la glosa "traspaso según facturas adjuntas", siendo una operación válida para los registros contables, ya que cuentan con documentos de respaldo para su identificación, siendo además una observación que no tiene asidero legal y por ello la ARIT no realiza ninguna cita normativa para respaldarla.

De lo anterior concluye que presentó la documentación contable que demuestra que las transacciones fueron efectivamente realizadas, ya que las facturas cumplen los tres requisitos exigidos: están respaldados con la factura original, se encuentran vinculadas a su actividad, y se demostró con documentos contables y financieros que la transacción se realizó efectivamente, debiendo aplicarse el art. 69 de la L. N° 2492 y el principio de verdad material previsto en el art. 4 de la L. N° 2341 y el art. 180 de la C.P.E., probando que la invalidación del crédito fiscal bajo el código 4 es ilegal.

Reitera, que la ARIT cometió un acto desleal y parcializado cuando citó al informe pericial solo en la parte que favorece a la AT, sin mencionar las conclusiones a las que arriba, por lo que en realidad no ha valorado dicho informe en el fondo; asimismo, resalta que la ARIT no

se pronunció sobre los reclamos efectuados en relación a que la carga de la prueba le corresponde a la AT, o que esta basó sus fundamentos en una simple publicación de prensa que no tiene valor legal, puesto que no constituye un fallo o resolución que declare inválidas las facturas emitidas por los proveedores o que los declare inhabilitados, más aún cuando la propia AT es quien les otorgó el respectivo registro y dosificó las notas fiscales, habilitándoles para el ejercicio de su actividad; sino que la ARIT asume como prueba decisoria el hecho de que los proveedores no hayan declarado sus ventas, sin considerar que esto no es atribuible al comprador, siendo evidente que tanto la ARIT como la AGIT han vulnerado normas legales vigentes al invalidar su crédito fiscal bajo el código 4, debiendo enmendarse esta situación.

III.3. Pettitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0755/2014, y en consecuencia se deje sin efecto la R.D. N° 17-00373-13 de 5 de septiembre, o en su caso se disponga la nulidad de obrados hasta que se emita una nueva Vista de Cargo conforme las previsiones normativas procesales vigentes.

IV. Contestación a la demanda presentada por URRUTIBEHETY Ltda.

IV.1 La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de enero de 2015, cursante de fs. 289 a 306, señalando lo siguiente:

En relación a la falta de notificación con el informe final de verificación, señala que el sujeto pasivo tuvo conocimiento de los cargos al ser notificado con la VC, teniendo el plazo legal de los treinta días para presentar descargos que modifiquen la pretensión de la AT, antes de ser plasmada de forma definitiva en la RD, no siendo evidente la vulneración del derecho a la defensa ni al debido proceso, más aún cuando la L. N° 2492 dispone la obligación de notificar la vista de cargo y no el Informe, ya que este se constituye únicamente en un procedimiento interno de la AT, por lo que no resulta un argumento válido para declarar la nulidad solicitada.

Sobre la falta de especificaciones de la deuda tributaria y de fundamentos de hecho y de derecho en la VC y RD, refiere que en nuestra legislación el art. 96 de la L. N° 2492 C.T.B. y el art. 18 del D.S. N° 27310 RC.T.B., establece los aspectos y requisitos que debe contemplar la VC, y de la compulsión del contenido de la VC SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/00269/2013 de 26 de julio, evidencia el cumplimiento de cada uno de ellos, advirtiendo además que conforme la documentación presentada y la información recabada de sus sistemas informáticos, la AT efectuó la siguiente observación: "presenta un comprobante de traspaso que no cuadra con la sumatoria de una o varias facturas, no relaciona y no demuestra el pago al proveedor que está registrado en la factura. Este proveedor se encuentra observado por verificaciones anteriores, debido a que está sin domicilio y sin actividad económica", fundamentando la misma en el art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492, el art. 8-a) de la L. N° 843, y art. 41-I-3,4,5,6,7 y 8 de la RND 10-0016-17, realizando además una relación entre los hechos y causas de la depuración con la norma que respalda los reparos, cumpliendo con los requisitos exigidos por ley. Respecto a la falta de fundamentación de la RD, cuyos requisitos se encuentran establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 C.T.B. y art. 19 del D.S. N° 27310 RC.T.B., manifiesta que revisada la R.D. N° 17-00373-13 de 5 de septiembre, señala que cumple con los requisitos formales y que fundamenta su determinación en base a los hechos suscitado para cada nota fiscal, en base a los documentos presentados en plazo por el recurrente y la normativa aplicable al presente caso, además de calificar su conducta como omisión de pago, correspondiendo desestimar el vicio de nulidad sobre este aspecto, a cuyo efecto transcribe los fundamentos jurídicos de la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo.

En cuanto al argumento de que se habría iniciado un proceso de verificación con objetivos propios de un proceso de fiscalización, refiere que conforme los arts. 92, 95 y 104 de la L. N° 2492 C.T.B., la determinación es el acto por el cual la AT declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia, estableciendo que para dictar una RD la AT debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos y demás elementos que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, y solo en los casos en los que además de ejercer su facultad de verificación e investigación, se efectúe una fiscalización, el proceso se iniciará con una orden de fiscalización. En este sentido los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492 C.T.B. otorgan a la AT la facultad de verificación, y los arts. 96 de la L. N° 2492 y arts. 29 y 32 del D.S. N° 27310 RC.T.B., establecen que la determinación de la deuda podrá realizarse mediante el proceso de verificación, debiendo iniciarse estos procedimientos con la notificación de la Orden de Verificación. Y conforme señalan los arts. 35-I-c) y 36-II de la L. N° 2341 LPA.

En mérito a los argumentos expuestos, establece que la AT cuenta con la facultad de realizar verificaciones que permitan contar con elementos que integren y condicionen el hecho imponible, aclarando que la diferencia entre los procedimientos de verificación y fiscalización se da sólo en cuanto a sus alcances, y evidenciando que en este caso la AT ejerció sus facultades de verificación y determinación de la deuda tributaria, pues realizó un control puntual a las facturas requeridas, verificando que cumplan con las previsiones necesarias para demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal; teniendo en cuenta que la AT puede controlar, verificar, fiscalizar e investigar ya sea a través de una Orden de Verificación o una Orden de Fiscalización, y que ambos casos, indefectiblemente, previo establecimiento o no de la deuda tributaria en una VC, concluyen con la emisión de una RD, conforme señala el art. 96 de la L. N° 2492. Conforme a ello, se evidencia que los argumentos del sujeto pasivo, no tienen sustento técnico, ya que el invocado art. 29-d) del D.S. N° 27310, se refiere a la facultad de la AT para controlar el cumplimiento de deberes formales, cuando se efectúa de forma independiente a un proceso de determinación, no siendo pertinente su invocación en el presente caso, por lo que no evidencia ninguna causal de nulidad que determinen la invalidez del proceso.

En relación a la supuesta falta de valoración de la prueba, manifiesta que la AGIT estableció expresamente que la ARIT sí se pronunció y valoró toda la documentación contable presentada por el sujeto pasivo, lo cual se comprueba con la simple lectura de los argumentos de la resolución de alzada en su acápite VI.1.6., en el cual se detalla la valoración de la documentación presentada para cada uno de los proveedores, extrañando en todos los casos la documentación contable financiera que demuestre la efectiva realización de la transacción, donde se pueda corroborar fehacientemente el registro de las transacciones efectuadas y comprobar el ciclo contable de la empresa. Respecto a la falta de valoración del peritaje, manifiesta que la ARIT sí se pronunció sobre el mismo, estableciendo en virtud a su contenido que el contribuyente es el responsable de demostrar y respaldar todas sus operaciones y actividades.

Respecto al método aplicado para la determinación de la base imponible, señala que la VC establece que la verificación fue realizada en base cierta y que la depuración del crédito fiscal es el resultado de la revisión efectuada a la documentación proporcionada por el contribuyente y demás elementos recabados de los registros informáticos que tiene la AT, verificándose que en este caso no se utilizó la base presunta, pues no concurren ninguna de las circunstancias señaladas en el art. 43 de la L. N° 2492 C.T.B., ni se utilizó ningún medio señalado en el art. 45 del mismo cuerpo legal, constatándose la utilización de un único método de determinación, que en este caso es el de base cierta. Asimismo señala que la ARIT procedió al análisis de este reclamo y de las condiciones consideradas por la AT para la determinación de la base imponible y la inexistente aplicación del método sobre base presunta, por lo que no corresponde la observación sobre la falta de análisis en la instancia de alzada, no advirtiéndose la nulidad alegada por el demandante.

En cuanto a la vulneración al principio de congruencia, citando a la SCP 0037/2012 de 26 de marzo, evidencia que el sujeto pasivo en su recurso de alzada expresó los siguientes agravios: 1) Inexistencia de la Orden de Fiscalización y vulneración a sus derechos porque no se notificó el Informe de Finalización de la Verificación, 2) Nulidad en la VC por falta de fundamentación, 3) Nulidad por falta de fundamentación de la RD, 4) Ilegalidad de los cargos tributarios; 5) ilegalidad de las multas por incumplimiento a deberes formales y ACT, en virtud a los cuales solicitó que se revoque la RD. Ante estos se evidencia que la ARIT dio respuesta a cada uno de ellos en los acápites vi.1.1., vi.1.2., vi.1.3., vi.1.4., y vi.1.5., de la resolución de Alzada.

Por último, transcribe el razonamiento sobre el Principio de Congruencia contenido en la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo, concluyendo que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la Resolución Jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, que deben ser considerados por sus probidades; por lo que la endeble demanda contencioso administrativa carece de sustento jurídico tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos, citando a la S.C.P. N° 0037/2012 de 26 de marzo.

IV.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0755/2014 de 5 de septiembre, emitida por la AGIT.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

V.1 El 15 de marzo de 2013, se notificó a URRUTIBEHETY con la OVE N° 0012OVE01643 de 7 de febrero de 2013, dando inicio a la verificación del IVA crédito fiscal, contenido en 177 facturas declaradas por la referida empresa, en los períodos enero a diciembre de la gestión 2010, y otorgándole el plazo de tres días para la presentación de la documentación requerida.

V.2 Tras solicitar ampliación del plazo para la entrega de la documentación requerida, URRUTIBEHETY presentó la referida documental el 2 de abril de 2013, conforme al detalle contenido en el Acta de Recepción de Documentos.

V.3 El 26 de julio de 2013, la AT labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 68171, 68155, 68156, 68157, 68158 y 68159, emitiendo en la misma fecha el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/01508/2013 y la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/00269/2013, esta última notificada a URRUTIBEHETY el 31 de julio de 2013.

V.4 Dentro del plazo establecido para la presentación de descargos, URRUTIBEHETY presentó nota CITE: G.G. N° 364/2013 el 28 de agosto, adjuntando copias de cheques certificados del Banco Unión, Banco Nacional de Bolivia y Banco Bisa, girados a nombre de sus proveedores.

V.5 El 5 de septiembre la AT emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/INF/0094/2013, el Dictamen de Calificación de Conducta N° 143/2013 y la R.D. N° 17-00373-13, notificada el 26 de septiembre de 2013, en la que se calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, y se impuso una multa de UFV's 3.750.- por incumplimiento a deberes formales, determinando una deuda tributaria total que asciende a Bs 1.797.453, importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor, multa por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales.

V.6 Interpuesto el Recurso de Alzada contra la RD, la ARIT Santa Cruz, emitió la resolución de recurso de alzada ARIT/SCZ/RA 0090/2014 de 24 de febrero, que dispuso revocar parcialmente la RD, en la parte referida a las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 68155 al 68159, y confirmar las observaciones a las facturas bajo los códigos 4 y 5.

V.7. Contra la determinación de la instancia de alzada, tanto el contribuyente como la AT, interpusieron recurso jerárquico, los cuales fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0755/2014 de 19 de mayo, que resolvió confirmar en su totalidad la resolución de recurso de alzada.

VI. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Para la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales:

Si correspondía aplicar retroactivamente la RND 10-0030-11 para la emisión de las Actas por Contravenciones Tributarias N° 68155, 68156, 68157, 68158 y 68159.

Para la Empresa URRUTIBEHETY Ltda.:

Si la vista de cargo y resolución determinativa se encuentran debidamente motivadas conforme dispone el art. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B.

Si la falta de notificación con el informe final de verificación es causal de nulidad.

Si el procedimiento de verificación efectuado, en los hechos, es una fiscalización.

Si hubo omisión valorativa de la prueba en instancias de impugnación.

Si se aplicó incorrectamente el método de determinación de la base imponible, sobre base cierta.

Si las resoluciones emitidas por la ARIT y la AGIT vulneraron el principio de congruencia.

Si los cargos de la administración y la depuración efectuada bajo los códigos 4 y 5, son ilegales.

VII. Análisis del problema jurídico planteado.

VII.1 De la demanda de la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

VII.1.1. Sobre las actas por contravenciones tributarias.

El art. 148-I de la L. N° 2492 C.T.B., dispone: "1. Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos."; de lo que se tiene que toda acción u omisión que se considere ilícito tributario, incluidas las contravenciones, debe, con carácter previo, estar tipificada por la norma, esto, en resguardo del Principio de Seguridad Jurídica, y por constituirse como límite a la potestad sancionadora de la AT.

Asimismo, la L. N° 2492 C.T.B. en sus arts. 160-5. y 162-I, califica como contravención el Incumplimiento a deberes formales, estableciendo que: "El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde 50.- UFV's a 5.000 UFV's.(...)" ; ratificando la exigencia de la tipificación previa de las conductas que se consideran deberes formales y cuyo incumplimiento genera una sanción.

En el caso de autos, la AT realizó la verificación de registros en los LC-IVA del contribuyente, correspondientes a los periodos fiscales de marzo, abril, junio, noviembre y diciembre de la gestión 2010, encontrándose vigentes en esta gestión las siguientes disposiciones: 1) La RND 10-0016-07, que en su art. 47 establece: "(Libro de Compras IVA) I. Se establece un libro de registro denominado "Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidas en el período a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, asimismo para fines de información también deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero.", detallando además un formato con los datos que debe contener el LC-IVA; y 2) La RND 10-0037-07, que en el num. 4.2 de su anexo consolidado, establece el deber formal de: "Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci – LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal)", sancionando su incumplimiento con UFV's 200.-, para personas naturales y UFV's 500.-, para personas jurídicas.

En este contexto, se advierte que la AT mediante las ACT N° 68155, 68156, 68157, 68158 y 68159, sancionó al contribuyente con una multa de UFV's 150.-, por período, por la presentación de los LC-IVA, con errores, en los periodos fiscales de marzo, abril, julio, noviembre y diciembre 2010, aspecto que no se encuentra tipificado como una obligación o un deber formal en la normativa expuesta precedentemente, pues ninguna de estas disposiciones exige de forma expresa y específica que la información deba ser registrada sin errores, no encontrándose tipificado este deber formal, de forma previa a su supuesto incumplimiento en la gestión 2010, constituyéndose la tipicidad, como se expresó anteriormente, en un elemento esencial en la contravención tributaria, ya que en resguardo al Principio de Legalidad, la conducta contraventora y su sanción, necesariamente, deberán encontrarse descritas en la norma vigente, por lo que en este caso el contribuyente no puede ser pasible de sanción alguna, pues no adecuó su conducta a ningún presupuesto normativo que conlleve una sanción.

Asimismo, la tipificación de la contravención debe ser clara y precisa, de ninguna manera general o ambigua, por lo que el argumento de la AT, cuando señala que este deber está implícito en el deber formal de presentación de LC-IVA en los plazos, formas y medios, establecidos, resulta falso, pues no pueden aplicarse interpretaciones extensivas que vayan en desmedro del contribuyente, esto, en resguardo a sus derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa previstos en los arts. 115 y 119 de la C.P.E.

En consecuencia, para que esta conducta sea considerada un deber formal debió precisarse así en la norma, señalando específicamente que el registro debe realizarse "sin errores", entendimiento que ha sido adoptado por la propia AT, cuando en la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, adiciona como deber formal el numeral 4.2.1. "Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal"; norma emitida en forma posterior a los hechos que se están verificando, y cuya aplicación en este caso, es contraria a los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492 C.T.B., que prevén la aplicación retroactiva de la norma únicamente cuando "(..) supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera

beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.”, lo que no sucede en el caso de autos, pues le genera una multa al contribuyente, implicando además la sanción arbitraria por el incumplimiento de un deber que no era exigible al momento de realizar los registros, pues no se encontraba tipificado, siendo correcto el razonamiento de la AGIT cuando dispone dejar sin efecto las ACT N° 68155, 68156, 68157, 68158 y 68159, por no haberse infringido ninguna norma legal, ni configurado contravención alguna.

VII.2. De la demanda de la Empresa URRUTIBEHETY Ltda.

VII.2.1. Sobre la falta de motivación en la VC y la RD que vulnera los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B.

El art. 96 de la L. N° 2492 C.T.B., dispone: “I. La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación.(...) III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda.” Asimismo, el parág. I. núm. h. del art. 6 de la RND 01-0005-13 Reglamento a la Aplicación Operativa del Procedimiento de Determinación, sobre la Vista de Cargo, refiere: “I. De conformidad con el art.96 de la L. N° 2492 y art.18 del D.S. N° 27310, este documento deberá contener como mínimo, la siguiente información: h. Hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten las observaciones detectadas en el proceso de fiscalización y la normativa contravenida que corresponde a cada observación.”

Por su parte el art. 99-II de la L. N° 2492, prevé: “II. La resolución determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos: Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa”; y el parág. I. núm. k y m del art. 7 de la RND 01-0005-13, refiere: “I. La resolución determinativa deberá contener como requisitos mínimo lo siguiente: (...) k. Hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten cada observación determinada y la norma específica infringida (fundamentos de hecho y de derecho) que respalden las observaciones que dieron origen al monto de la deuda tributaria.;(...) m. Relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información presentadas por el sujeto pasivo y la valoración realizada por la administración tributaria.”

En este contexto, la empresa demandante URRUTIBEHETY, reclama que la VC y la RD carecen de una adecuada motivación que respalde las observaciones y cargos que se le atribuyen, en virtud a los siguientes agravios:

La AT no efectuó una verificación factura por factura, ni fundamentó en la VC la observación para cada una de ellas.

De la revisión de antecedentes se advierte que la VC contiene el cuadro N° 1 “Detalle de facturas observadas en la orden y resultado de su verificación”, en el cual, precisamente, se detallan las observaciones efectuadas a las facturas sujetas a verificación, agrupando inicialmente las facturas. N° 1617, 1621, 1626, 1630 y 1634, y estableciendo como observación “Presenta un comprobante de traspaso que no cuadra con la sumatoria de una o varias facturas, no relaciona y no demuestra el pago al proveedor que está registrado en la factura. Este proveedor se encuentra observado por verificaciones anteriores debido a que está sin domicilio y sin actividad económica. Código de depuración: 4”; seguidamente agrupa las facturas 2710, 2714, 2721, 2725 y 2730, sobre las que observa: “No presenta ningún tipo de comprobante que cuadre con la suma de una o varias facturas, no relaciona y no demuestra el pago al proveedor que está registrado en la factura. Además, este proveedor esta observado por verificaciones anteriores debido a que esta sin domicilio y sin actividad económica. Código de depuración: 4”...; y así continúa clasificando de forma irregular y arbitraria en grupos las 177 facturas sujetas a verificación, para después consignar una sola observación en cada grupo, sin explicar cuál es el parámetro o motivo en que se basa la referida segmentación, y menos aún cual la razón para su valoración en forma conjunta, ya que cada una de ellas describe una transacción individual, que genera crédito y débito fiscal, para el comprador y el proveedor, respectivamente, de forma independiente, por lo que al generar un solo cargo u observación, para un determinado grupo de facturas, se está coartando la posibilidad al contribuyente, de desvirtuar los cargos de forma individual, vulnerando su derecho a la defensa, y al debido proceso.

En consecuencia, se evidencia, que la AT y las instancias de impugnación han valorado incorrectamente las facturas de forma conjunta, ya que incluso, en los casos en los que el contribuyente hubiera indicado que determinadas facturas se encuentran asociadas a un medio de pago, debió verificarse la veracidad y congruencia de esta afirmación, con cada una de ellas, valorando y estableciendo de forma individual la observación, a efectos de resguardar el debido proceso.

La VC y la RD, se basan en el informe CITE: SIN/GDSC/DF/INF/5280/2011 sobre comercializadores de facturas, para establecer el cargo de que los proveedores no tienen actividad ni domicilio desconocido.

Al respecto se evidencia que los cargos descritos en el código de depuración 4, utilizado por la AT para invalidar el crédito fiscal de las 177 facturas verificadas, no se limitan a establecer la inexistencia de medios fehacientes de pago, o la falta de documentación contable que respalde la transacción, sino que basan además su argumento en el Informe CITE: SIN/GDSC/DF/INF/5280/2011 de 30 de diciembre y el Comunicado publicado en el periódico La Razón el 18 de marzo de 2012, ambos referidos a operativos realizados en contra de proveedores que no ejercen su actividad en el domicilio fiscal declarado, mismos que por su naturaleza y temporalidad, no podrían fundar cargos en contra del contribuyente, pues arbitrariamente se le estaría imponiendo la carga de desvirtuarlos, siendo que en realidad su responsabilidad se encuentra limitada a demostrar la procedencia de su crédito fiscal, y no así el cumplimiento de las obligaciones tributarias que atingen exclusivamente a su proveedor, aspecto que no ha sido considerado por las instancias administrativas, pues aún, si el contribuyente lograra desvirtuar los cargos sobre la falta de medios fehacientes de pago, subsistirían los cargos sobre los proveedores, los cuales no podrían ser desvirtuados bajo ningún medio por los sujetos pasivo, ocasionando indefensión y vulneración al debido proceso, por atribuirles una carga de prueba que no le corresponde, y que además no proviene de los resultados de la verificación.

Asimismo, corresponde señalar que los referidos operativos que dieron origen a los referidos informe y publicación, fueron realizados en la gestión 2011, esto es, de forma posterior a la gestión fiscalizada que es la de 2010, no siendo pertinente su invocación al momento de verificar gestiones anteriores, ya que bajo el principio de verdad material, no puede realizarse una interpretación extensiva de su contenido y asegurar que la misma situación irregular se evidenció también en anteriores gestiones, constituyéndose en documentos que pudieron ser utilizados por la AT para identificar una situación de riesgo o, como ocurre en el presente caso, respaldar la observación inicial de la Gerencia Nacional de Fiscalización; pero de ninguna manera pueden ser utilizados para fundamentar la depuración de crédito fiscal, debiendo la AT, cumplir con los objetivos del procedimiento de verificación, y basar sus resultados precisamente en la valoración de los registros y pruebas presentadas por el contribuyente, y no en presupuestos o suposiciones basadas en documentos ajenos a la verificación.

Finalmente el informe al que hace referencia no se pronuncia sobre todos los proveedores, sino solo sobre Wilfredo Melgarejo y Pedro Pachi, advirtiendo que este último no está registrado como proveedor en este proceso, por lo que la observación de los proveedores restantes no se encuentra respaldada, pues la publicación del 2012, no describe los operativos ni los cargos elevados contra ellos, generando incertidumbre en el sujeto pasivo, sobre los cargos que pesan sobre ellos, pues desconocen los motivos por los cuales estarían observados.

La VC y la RD no consignan la valoración de la prueba presentada durante el desarrollo del proceso administrativo

Uno de los requisitos esenciales que deben contener la VC y la RD, y que se encuentran establecidos en la normativa expuesta, es la valoración de todos los medios probatorios desarrollados en el transcurso del proceso, a efecto de fundamentar adecuadamente sus observaciones. Ahora bien, en el caso de autos se observa primeramente que la VC, desestima los descargos presentados por el contribuyente, consistentes en "Comprobantes de Traspaso", bajo el argumento de que sus importes no cuadran con la sumatoria de una o más facturas, y que no demuestra el pago al proveedor, sin establecer con precisión los motivos por los cuales el comprobante presentado no puede ser considerado prueba plena para respaldar la(s) transacción(es), ya que no identifica cuál(es) son la(s) factura(s), con cuyos importes no cuadra el referido comprobante, así como tampoco refiere por qué no demuestra el pago al proveedor, pues en ningún momento analiza su contenido o establece cuál es la información que no contempla y por la cual se desestima su valor.

Asimismo, en la RD, se limita a reiterar los argumentos de la VC, estableciendo que los descargos presentados por el contribuyente, consistentes en cheques certificados por los bancos, nuevamente no cuadran con el monto de las facturas, sin referirse a qué facturas se refiere y sin demostrar cuál fue la operación efectuada que certifique estos no son coincidentes, estableciendo una única y general observación para todas las facturas, al señalar, sin explicar los motivos, que los medios de pago son insuficientes; proveedor sin actividad y domicilio desconocido según la inspección, cargo ilegal conforme los motivos expuestos precedentemente, de lo que concluye, sin mayor motivo, que no existió la transacción.

En atención a este reclamo, las resoluciones de alzada y jerárquica, tras citar y verificar los requisitos formales que deben contener la VC y RD, como ser: número de resolución, lugar y fecha de emisión, etc., concluyen de manera genérica, que las observaciones efectuadas por la AT y consignadas en la VC y RD, se encuentran legalmente fundamentadas en el art. 70 de la L. N° 2492 C.T.B., art. 8 de la L. N° 843 y art. 41 de la RND 10-0016-07, detallando la relación entre los hechos y causas de la depuración de crédito con la norma que respaldó los reparos, y fundamentando su determinación en base a los hechos suscitados para cada nota fiscal, todo en base a los documentos presentados en plazo por el recurrente y la normativa aplicable, motivos por los que desestimó el agravio recurrido; omitiendo pronunciarse sobre todos los aspectos expuestos con anterioridad en flagrante vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa del contribuyente.

Habiéndose identificado vicios que afectan los derechos al debido proceso y a la defensa del contribuyente, consagrados y protegidos por los arts. 115 – II y 119-II de la C.P.E., en virtud a la ausencia de los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B., que además se constituyen en causal de nulidad expresamente establecidas en los mismos, no existe necesidad de ingresar a analizar los demás puntos de controversia, correspondiendo declarar la nulidad de obrados, en virtud al art.35-c) y d) de la L. N° 2341 LPA.

VII.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, y las pretensiones de las demandas, se concluye que:

VII.3.1. Para la demanda de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

En virtud a la falta de tipicidad de las conductas identificadas como contravención e incorrecta aplicación retroactiva de la RND 10-0030-11, debiendo revocarse las Actas por Contravenciones Tributarias N° 68155, 68156, 68157, 68158 y 68159.

VII.3.2. Para la demanda de la Empresa URRUTIBEHETY Ltda.

Habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, ante el incumplimiento de la normativa tributaria vigente (arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 C.T.B.), corresponde dejar sin efecto la resolución impugnada y anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la vista de cargo, inclusive.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, y PROBADA la demanda interpuesta por la empresa URRUTIBEHETY Ltda., en su mérito, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0755/2014 de 5 de septiembre, y se anulan obrados hasta la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/00269/2013 y las Actas por Contravenciones Tributarias N° 68155, 68156, 68157, 68158 y 68159, inclusive.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



311

**Industria Molinera San Juan S.R.L. c/ Empresa de Apoyo a la Producción (EMAPA)
Contencioso
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de contrato de fs. 48 a 51 vta., la providencia de admisión de fs. 54, la contestación de fs. 66 a 69 vta., y su subsanación a fs. 86, el memorial de réplica de fs. 109 a 112 y su ratificación de fs 128-129 vta., la dúplica de fs. 118-119, ratificada de fs. 134-135, los antecedentes procesales y los de la resolución de contrato impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Transcribe fragmentos del A.S. N° 115/2013 de 11 de marzo, emitido por la Sala Civil del Tribunal Supremo de Justicia, referido a la jurisdicción contenciosa y a la competencia de la Sala Plena de Tribunal Supremo de Justicia para conocer dichos procesos, y al amparo del art. 775 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda en contra de EMAPA, para el cumplimiento de las obligaciones asumidas en el contrato de prestación de servicios de molienda de grano de trigo, en virtud a los siguientes fundamentos de hecho y derecho:

Manifiesta que el 25 de enero de 2013, suscribió con EMAPA el "contrato de prestación de servicio de molienda de grano de trigo", cuyo objeto, descrito en su cláusula tercera, es precisamente "el servicio de molienda de trigo de propiedad de Emapa", asimismo, refiere que el contrato en su num. 10.5 estipula como obligación de EMAPA el recojo de la harina y afrecho obtenido de la molienda, aspecto que fue incumplido por EMAPA quien a partir del incidente con la Aduana, ya no solicitó u ordenó la remisión del producto, y puesto que la molinera se encontraba impedida de remitir el producto a ninguna parte, sin previo consentimiento o autorización de EMAPA no efectuó ningún otro envío.

Señala, que el 7 de febrero de 2013, funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) efectuaron la intervención de un camión que transportaba 570 quintales de harina, provenientes de la Molinera San Juan S.R.L. y con destino a las instalaciones de EMAPA procediendo a su comiso preventivo y remisión a la Administración de Aduana Frontera Villazón, quien emitió el acta de intervención contravencional (AIC) VILTF-C-0007/2012, y posteriormente, sin valorar la prueba de descargo presentada, dictó la resolución sancionatoria (RS) AN-GRPGR-SPCCR N° 009/2013 de 18 de marzo, declarando probada la comisión de la contravención de contrabando en contra de la molinera san juan, disponiendo además el comiso definitivo de la harina comisada.

Ante esta situación, presentó el correspondiente recurso de alzada, que concluyó con la emisión de la Resolución ARIT/CHQ/RA 0172/2013 que revocó totalmente la RS, mismo que fue confirmado posteriormente por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1770/2013, disponiendo en ambas instancias que se deje sin efecto el comiso de la mercancía; sin embargo la administración aduanera (AA), paralelamente interpuso denuncia en su contra ante el ministerio público por los delitos de engaño en producción industrial y falsificación y aplicación indebida de marcas y contraseñas, investigación a la cual fueron sometidos, coadyuvando en su desarrollo, pues se procedió al allanamiento de sus instalaciones, emitiéndose finalmente resolución de rechazo que fue ratificada por el Fiscal de Distrito de Potosí, evidenciándose que la Molinera San Juan S.R.L. no cometió el ilícito de contrabando y que ante la inexistencia de indicios se rechazaron las denuncias en su contra.

II.1. Fundamentación de la demanda.

Refiere que transcurridos todos los antecedentes descritos, de forma inconcebible el 28 de junio de 2013, EMAPA, unilateralmente, mediante Carta Notariada EMAPA/GAT/2013-0527, toma la ilegal decisión de resolver el contrato, sin esperar a los resultados de los procesos iniciados en su contra, informando además al Registro Único de Proveedores del Estado (RUPE), a cuyo efecto se encuentra suspendido de proveer servicios al Estado, ocasionando daño económico al Molino, además de lucro cesante, daños y perjuicios, todos estos emergentes del arbitrario, infundado y abusivo proceder la AA y EMAPA.

A este efecto transcribe el num. 21.3 de la cláusula vigésima primera y la cláusula vigésima tercera del contrato, referidos a las reglas para la resolución del contrato en caso fortuito y de fuerza mayor, estableciendo que fue EMAPA la encargada del recojo del producto cuando este fue comiso.

Cita el art. 519 del Cód. Civ., referido a la eficacia del contrato y concluye que el hecho de que la AA haya intervenido (ilegalmente) el vehículo que transportaba los 570 quintales de harina de propiedad de EMAPA, resulta un caso fortuito y/o fuerza mayor, por lo que tal como establece el referido contrato, la molinera no tendría que asumir responsabilidad alguna por ese acto y/o consecuencia imprevisibles. No obstante EMAPA, en su afán de resolver el contrato, basó su accionar en el inconsistente e ilegítimo argumento del comiso y la RS, misma que fue dejada sin efecto en etapa de impugnación.

I.3. Petitorio de la demanda.

Por todo lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, y en consecuencia se compela a EMAPA, el inmediato cumplimiento de contrato de prestación de servicio de molienda de grano de trigo.

II. Contestación a la demanda.

María Gabriela Rojas Barea, como apoderada legal, en representación de EMAPA, se apersonó al proceso y contestó la demanda, refiriéndose primeramente a la competencia y ámbito contencioso administrativo, a cuyo efecto cita y transcribe los arts. 775 al 778 del Cód. Pdto. Civ., el art. 70 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), y el art. 181 de la C.P.E.

Señala que de conformidad con su Reglamento Específico del Sistema de Administración de Bienes y Servicios para EMAPA compatible con las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios (NB-SABS), suscribió el contrato de Adquisición de Grano de Trigo proceso gat/uat/com-149/12, con la molinera San Juan S.R.L., y que con el objeto de transformar la materia prima adquirida, el 25 de enero de 2013 suscribió el contrato de servicios de molienda de trigo, con la misma Industria Molinera San Juan S.R.L. por un costo de hasta Bs 1.293.040,00, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2013, pagando inicialmente, el importe de Bs. 132.355.57, por el servicio de molienda de 409,44 TM de grano de trigo, equivalente a 5.896 sacos de harina de 50 kg., quedando en custodia de la molinera, materia prima, productos, subproductos, envases de harina y afrecho (con logo institucional) y etiquetas.

Dentro del marco del referido contrato de molienda, indica que procedió a efectuar el traslado de productos y subproductos que se encontraban en recintos de la molinera, y dentro de esta actividad fue incautado el camión con placa de circulación 2680-ZCD, el cual transportaba subproductos (harina de trigo) de su propiedad, aclarando que conforme al num. 3.3 del contrato, la molinera debía proporcionar el servicio de almacenamiento por un volumen estático de hasta 3.000 TM de grano de trigo y de hasta 3.000 quintales de producto terminado, haciéndose cargo por la custodia, mantenimiento de la calidad y buen estado del grano de trigo, bajo su exclusiva responsabilidad.

Indica que posteriormente, tomó conocimiento de la RS AN-GRPGR-VILPF N° 009/2013, que declaró probada la comisión de la contravención de contrabando en contra de la Molinera San Juan S.R.L. y el comiso de las 570 bolsas de harina de trigo, aspecto que le ocasionó un gran perjuicio, ya que no le fue posible trasladar ya productos de la molinera a instalaciones de EMAPA, debido al peligro latente de una nueva incautación por parte de la AA en contra de la molinera, por lo que con el fin de evitar un mayor daño económico al Estado, procedió a la Resolución de Contrato por la causal de caso fortuito aplicando el procedimiento establecido en la cláusula 21.4) del contrato, y al amparo de lo dispuesto en el art. 570 del código civil, emitió la Carta Notariada EMAPA/GAT/2013-0470, notificada a la molinera el 5 de junio de 2013, haciendo efectiva la resolución del contrato a través de carta notariada EMAPA/GAT/2013-0527, notificada a la molinera el 3 de julio de 2013, conminándosele también a la devolución inmediata de los saldos en custodia.

Manifiesta que mediante cartas notariadas de 8 y 22 de julio de 2013, la molinera, solicitó a EMAPA una reunión para tratar la resolución de contrato, proponiendo una solución al conflicto, en respuesta, EMAPA convocó a la molinera el 31 de julio de 2013 a una reunión en la cual suscribieron el acta de cálculo de saldos, que consignó el compromiso voluntario asumido por la molinera para el pago de Bs 4.136.610.45 en favor de EMAPA a cuenta de la devolución de todos los elementos que formaron parte del contrato suscrito, en un plazo de 70 días, a cuyo efecto remitió el número de cuenta para que realice el depósito bancario; sin embargo, ante el incumplimiento de dicho compromiso, en enero de 2014 inició proceso penal contra la molinera por el delito de incumplimiento de contratos con el Estado, haciendo notar que con la firma del acta de cálculo de saldos la molinera dio su conformidad con la resolución del contrato.

En virtud a los antecedentes, establece que fue la molinera quien incumplió con el plazo dispuesto para efectuar el depósito bancario, y que la misma mediante carta notariada de 27 de noviembre, argumentó que se habría reportado la resolución de contrato ante el Rupe, el 3 de julio, esto es, antes de la suscripción del acta de cálculo de saldos; sobre este aspecto, aclara, que en cumplimiento al Manual de Operaciones del Sicoes, Emapa registró, dentro del plazo establecido de 5 día hábiles, la resolución del contrato en el Sicoes, resolución que se consolidó con la entrega de la carta notariada EMAPA/GAT/2013-0527, por lo que el acta de cálculo de saldos por resolución de contrato suscrita el 31 de julio, no es considerado como documento principal para ser incorporado en el Sicoes, sino como documento adicional y un mecanismo legal alternativo que ennoblecía la solución del conflicto, aclarando que esta no exime a Emapa de su responsabilidad de cumplir la norma. Lamentablemente, Emapa no fue notificada con la resolución dealzada y tampoco con la resolución jerárquica, que considera un conflicto entre la Aduana y la molinera San Juan.

Concluye estableciendo que claramente la Industria Molinera San Juan S.R.L. ha incumplido con el Contrato de Prestación de Servicio de Molienda de grano de trigo, pese a la cancelación total que realizó EMAPA por el servicio, por existir la RS AN-GRPGR-VILPF-N° 0009/2013 en su contra, habiendo incumplido también con el compromiso asumido en el acta de 31 de julio de 2013, ocasionando un enorme perjuicio y consiguiente año económico al Estado, pues pese a los recursos posteriores a los que hace referencia la parte demandante, dicho aspecto no modifica en ninguna forma el perjuicio ocasionado a EMAPA resaltando, además que la molinera tampoco procedió a la devolución de la

materia prima y demás elementos que tenía bajo su custodia lo que ocasiono un daño económico al Estado y desconociendo EMAPA el uso y destino de estos bienes, que seguramente fueron en su provecho, mermando el patrimonio estatal.

II.2. Petitorio.

En virtud a lo expuesto, solicita se declare improcedente la demanda, ya que no cumple los requisitos de procedencia, y que se considere la afectación a EMAPA y en consecuencia al Estado, ya que el demandante solo busca evadir sus responsabilidades, pues si hubiese tenido la intención real de cumplir sus compromisos habría cumplido con lo establecido en el acta de cálculo de saldos por resolución de contrato.

III. Auto de relación procesal

Mediante resolución de 19 de agosto de 2016, de fs. 120, se anuló obrados hasta fs. 87 inclusive y se calificó el proceso como ordinario de puro derecho.

III.1. Réplica.

La Industria Molinera San Juan presentó el memorial de réplica cursante a fs. 109 a 112, mismo que fue ratificado por memorial de fs. 128-129 vta., manifestando que cumplió a cabalidad con el objeto del contrato pues cuenta con las instalaciones acordes para su cumplimiento, y que EMAPA tenía la obligación de recoger la harina del molino, quien después de la intervención de la Aduana, nunca más recogió o volvió a ordenar el envío del producto, sino que resolvió ilegalmente el contrato de forma unilateral, por lo que objetó esta situación y busco una conciliación amigable, sin embargo en la reunión concertada se vio obligada a suscribir una hoja de cálculo, bajo presión y amenazas de iniciar en su contra proceso penal, encontrándose ésta viciada en el consentimiento, debido a que no tenía sentido suscribirla, pues fue EMAPA quien no cumplió con el contrato, y que además reportó la resolución del contrato al Rupe generándole sanción a la molinera hasta el 2016, y ocasionándole grandes pérdidas, daños y perjuicios.

Señala que EMAPA tuvo conocimiento del comiso efectuado por la Aduana, e incluso reclamó en el proceso la propiedad de la harina, sin embargo, luego se apartó del mismo y no se presentó ante la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), como tercero interesado, incumpliendo con sus responsabilidades establecidas en la L. N° 1178. Sin embargo, EMAPA atribuyó a la molinera el incumplimiento de contrato y daño económico al Estado, a pesar de que reconoce que desconocía las resoluciones de la AIT, y menciona falazmente que canceló la totalidad del contrato, cuando los pagos eran parciales a medida que se iba entregando el producto. Con relación al producto que quedó en la molinera, manifiesta que este continuó siendo custodiado por ella, y que con el tiempo sobrepasaron su fecha de vencimiento y la materia prima se germinó en los silos del molino, aspectos atribuibles a EMAPA quien se negó a continuar con el contrato y a retirar sus productos terminados y materia prima, quedando demostrado que el único responsable del incumplimiento y del daño económico es EMAPA.

Refiere, que por orden judicial EMAPA emitió el certificado EMAPA/GAT/UAT/001/2013, en el que reconoce la vigencia del contrato hasta el 31 de diciembre de 2013, cuando ya tenía conocimiento del comiso efectuado por la aduana, sin embargo ya no ordena el envío del producto terminado a la molinera, sino que de forma ilegal inició proceso penal contra la molinera por el delito de incumplimiento de contrato, mismo que fue rechazado por el fiscal de materia y confirmado por el Fiscal Departamental, al carecer de argumentos que sustenten su acusación; evidenciándose que la molinera San Juan no incumplió el contrato y que ante la mala interpretación de la norma por EMAPA, se vio en la necesidad de demandar el cumplimiento del contrato, por la vía contenciosa, solicitando se considere la prueba presentada y se declare probada la demanda y ordene a EMAPA el cumplimiento del contrato.

III.2. Dúplica.

EMAPA presentó dúplica mediante memorial de fs. 118-119, ratificándose en su contenido por memorial de fs. 134- 135 vta., en los que argumenta que el hecho de que la molinera San Juan cuente con las instalaciones acordes para el almacenamiento del producto, no es un punto que se discuta en la demanda o en el presente proceso, pues no tiene relación con el incumplimiento en la entrega que debía efectuar, evidenciándose el incumplimiento del contrato.

Continúa señalando, que resulta falsa la aseveración de la representante de la molinera, cuando señala que EMAPA no volvió a ordenar la entrega del producto, pues su intención, en todo momento, fue que se cumpla con el objeto del contrato, razón por la cual en la carta notariada EMAPA/GAT/2013-0527, solicitó la devolución inmediata de la materia prima, productos, subproductos, etiquetas, envases de harina con logo institucional y de afrecho en custodia de la molinera, solicitud que nunca fue atendida, así como tampoco lo fueron las reiteradas solicitudes verbales que efectuaron. Respecto a la resolución del contrato, establece que la misma fue anunciada conforme a procedimiento, y que con la intención de solucionar el conflicto, aceptó la reunión de conciliación, donde de ninguna manera obligó a la representante de la molinera a la suscripción y firma del acta de cálculo de saldos, sino le otorgó el plazo de 70 días para cumplir con la entrega de los productos que se encontraban en su poder; sin embargo, la molinera en ningún momento tuvo la intención de devolver nada, pues de ser así no se hubiera instaurado demanda alguna en su contra, no pudiendo alegar la existencia de vicio en el consentimiento.

Refiere que la resolución del contrato se realizó ante el incumplimiento por parte de la molinera, quien no ha devuelto hasta la fecha el producto y materiales que se encuentran en su poder, asimismo, al tomar conocimiento del comiso efectuado por la Aduana, con la intención de colaborar a la molinera y recuperar el producto comisado, se apersonó y acreditó su propiedad sobre el producto, aspecto que no puede ser utilizado en su contra. Apunta que para la presentación de este proceso es necesario haber agotado la vía administrativa, y que la buena fe de EMAPA se demostró en reiteradas ocasiones, la cual no fue correspondida por la otra parte pues no efectuó la protocolización del contrato GAT/UAT/COM-149/12, demostrando su mala fe, y que si bien el proceso penal ha sido objeto de rechazo, no fue por falta de pruebas, sino que el rechazo se basó en el informe del investigador que alega que la parte querellante no se apersonó a coadyuvar con las investigaciones.

Con estos argumentos se ratificó en su solicitud de que se declare improcedente la demanda presentada, y se considere la afectación ocasionada por la molinera en contra de EMAPA y consiguientemente al Estado.

III.3. Decreto de autos para sentencia.

Cumplidos los plazos procesales, mediante providencia de fs. 137, se decretó autos para sentencia.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Previamente a la consideración de los extremos demandados, corresponde realizar una relación de los antecedentes del caso, a tal fin se establece:

IV.1. De la revisión de antecedentes, se tiene que bajo la modalidad de contratación directa, se suscribió la minuta de contrato de prestación de servicio de molienda de grano de trigo proceso GAT/UAT/SERV-030/13 de 25 de enero de 2013, entre EMAPA, representada legalmente por Juan Carlos Saravia Aguilera y la Industria Molinera San Juan S.R.L., representada legalmente por la Sra. Patricia Villena de Burgos, para la prestación del servicio de molienda de hasta 4.000.00 TM., de trigo de propiedad de EMAPA, por un monto total de hasta Bs 1.293.040.00, debiendo efectuarse la molienda de acuerdo a requerimiento de EMAPA, durante un plazo computable del 25 de enero al 31 de diciembre de 2013.

IV.2. El 27 de febrero de 2013, durante el traslado de los productos (harina) desde los recintos de la molinera a instalaciones de EMAPA, funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) interceptaron y comisaron el camión con placa de control 2680-ZCD que transportaba 570 quintales de harina de propiedad de EMAPA. Posteriormente, la Administración de Aduana Frontera Villazón, emitió el acta de intervención contravencional VILTF-C-007/2013 de 27 de febrero y la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-VILPF N° 0009/2013 de 18 de marzo, declarando probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de la Industria Molinera San Juan S.R.L., y el comiso definitivo de la mercancía.

IV.3. Interpuesto el recurso de alzada en contra de la referida resolución sancionatoria, la Autoridad Regional de Impugnación Chuquisaca emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0172/2013 de 2 de julio, resolviendo revocar totalmente la resolución sancionatoria dejando sin efecto el comiso definitivo de la mercancía, determinación que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1770/2013 de 24 de septiembre, misma que a su vez fue confirmada por la sentencia 11/2015 de 23 de febrero, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

IV.4. Paralelamente EMAPA, en mérito al incidente suscitado con la Aduana Nacional, tomó la decisión de resolver el contrato suscrito con la molinera San Juan S.R.L., bajo la causal de caso fortuito, procediendo a notificar a la molinera con la carta notariada EMAPA/GAT/2013-470, el 5 de junio de 2013; posteriormente, hizo efectiva la resolución del contrato a través de carta notariada EMAPA/GAT/2013-0527, entregada a la molinera el 3 de julio de 2013.

IV.5. El 31 de julio de 2013, Emapa y la Industria Molinera San Juan S.R.L. suscribieron el "acta de cálculo de saldos por resolución de contrato", en la que la molinera asume y se compromete a cancelar en favor de EMAPA, el monto total de Bs 4.136.610,45, en un plazo improrrogable de hasta 70 días calendario.

V. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual: Si la resolución unilateral del contrato de prestación de molienda de grano de trigo proceso GAT/UAT/SERV-030/13, efectuada por EMAPA, fue legal y conforme a lo establecido en las cláusulas del contrato.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Antes de poder ingresar a la solución del problema jurídico planteado, corresponde realizar unas consideraciones sobre la competencia de este tribunal para resolver procesos contenciosos, pues es necesario recordar que el 29 de diciembre de 2014, se promulgó la L. N° 620, cuyo objeto es: "...crear en la estructura del Tribunal Supremo de Justicia...., Salas en materia contenciosa y contenciosa administrativa, estableciendo sus atribuciones", y que en su art. 6 dispuso: "Los procesos en curso, archivados y los presentados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, continuarán siendo de competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.....hasta su conclusión, conforme a normativa legal aplicable hasta antes de la promulgación de la presente Ley"; previsión que tiene plena concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., que dispone: "En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del poder ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes de la Constitución Política del Estado, se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia con los requisitos señalados en el art. 327." (Textual) y la disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Nuevo Cód. Proc. Civ.).

Por su parte el art. 47 de la L. N° 1178 en su parte final señala que son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza, y el inc. j) del art. 5 del D.S. N° 181 "Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios", define al contrato administrativo como: "Instrumento legal de naturaleza administrativa que regula la relación contractual entre la entidad contratante y el proveedor o contratista, estableciendo derechos, obligaciones y condiciones para la provisión de bienes, construcción de obras, prestación de servicios generales o servicios de consultoría"

En virtud a lo anterior y en estricto apego al principio de legalidad, se asume que la Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, tiene competencia para resolver las "demandas contenciosas", emergentes de los contratos, negociaciones y concesiones del Órgano Ejecutivo, mientras no se promulgue una Ley especial que disponga lo contrario, evidenciándose la correcta tramitación del presente caso a través del proceso contencioso, ya que la pretensión de la parte actora, es el cumplimiento de la minuta de contrato de prestación de servicio de molienda de grano de trigo proceso GAT/UAT/SERV-030/13, suscrito entre la Empresa de Apoyo a la Producción de Alimentos – EMAPA y la

Industria Molinera San Juan S.R.L.; contrato cuya naturaleza es administrativa, no siendo posible explicar su objeto desde el derecho privado, toda vez que el mismo está vinculado a un interés público.

Realizadas estas puntualizaciones de orden competencial y legal, revisados minuciosamente los antecedentes cursantes en el expediente, teniendo presente que los principios rectores que deben guiar al razonamiento de la presente decisión judicial, son la congruencia, legalidad y verdad material, que tienen rango constitucional y son parte del debido proceso, e ingresando en materia, se tiene que en el presente caso la Industria Molinera San Juan S.R.L. controvierte la decisión de EMAPA de resolver unilateralmente el suscrito contrato de prestación de servicios de molienda, pues considera que en ningún momento incumplió con las obligaciones establecidas en dicho contrato, siendo arbitrario e injusto el accionar de la entidad contratante, que además realizó el registro de la resolución del contrato en el SICOES atribuyéndole la responsabilidad a la molinera, inhabilitando su participación en otros procesos de contratación estatal.

De la revisión del contenido del referido contrato administrativo, se tiene que las obligaciones establecidas para la Industria Molinera San Juan S.R.L., en las cláusulas del contrato son:

“Tercera.- (Del objeto y alcances del contrato)

El objeto del presente contrato es la contratación de servicio de molienda de trigo de propiedad de EMAPA, según el detalle siguiente:

3.1 La molinera, por su propia cuenta y riesgo, se compromete a recepcionar, moler, procesar y almacenar un volumen total de hasta 4.000,00 TM de trigo.

3.2. Con cargo al total de trigo recibido, la molinera, por su propia cuenta y riesgo, se compromete a embolsar, almacenar y entregar a EMAPA hasta 2.880,00 TM de harina de trigo.

3.3. El molino proporcionará el servicio de almacenamiento estático de hasta 3.000.00 TM de trigo..., haciéndose cargo la molinera por la custodia, mantenimiento de la calidad y buen estado del grano de trigo bajo su exclusiva responsabilidad”

“Novena.- (De las obligaciones de la Molinera)

Conforme a este contrato, La molinera queda obligada a lo siguiente:

9.1. Durante la vigencia del presente contrato, es fiel depositario de todos los granos de trigo de propiedad de EMAPA y de los productos que se obtenga del proceso de molienda, quedando estos bajo su entera responsabilidad. En caso de certificarse algún manejo inadecuado o disposición inconsulta de los granos productos de propiedad de EMAPA La Molinera, reparará todos los daños y perjuicios ocasionados.

9.3. Los productos procesados no podrán salir de la molinera sin previa autorización de EMAPA.”

Por su parte el contrato contempla, entre otras, como obligación de la entidad contratante, en este caso de EMAPA, la siguiente:

“Sexta.- (Transporte y recepción de trigo)

Queda convenido entre las partes, que el riesgo y pago por el transporte de trigo, desde los centros de acopio hasta las instalaciones de la Molinera, será asumido por EMAPA.

Decima.- (De las obligaciones de EMAPA)

Conforme a las estipulaciones del contrato y entre otras obligaciones, EMAPA queda obligada a lo siguiente:

10.5. Cumplir con el recojo de la harina y el afrecho obtenido de la molienda observando que el almacenamiento de los productos se sujete a lo establecido en el num. 3.3 del presente contrato”

De lo anterior, se observa que el contrato, que regula las condiciones y obligaciones de las partes, estableció que la Molinera San Juan es responsable de aquellos procedimientos a desarrollarse dentro de las instalaciones de la propia molinera, como son, la molienda, procesamiento, embolsado y otros, además de la tenencia y las condiciones de almacenamiento de la materia prima y el producto terminado dentro de los silos del molino; asimismo, atribuye la responsabilidad a EMAPA, tanto del transporte y entrega de la materia prima en las instalaciones de la molinera, como del recojo del producto terminado, a efectuarse del mismo lugar, en consecuencia, se tiene que la responsabilidad de la molinera concluye al momento de hacer la entrega del producto terminado al encargado de EMAPA cuando realice el recojo de las instalaciones de la molinera, con la correspondiente orden o autorización de remisión o entrega.

Encontrándose delimitada la responsabilidad de cada una de las partes, por el mismo contrato, corresponde ahora analizar la causal que motivó su resolución, a este efecto, cabe recordar que EMAPA en su respuesta reconoció que tomó la determinación unilateral de resolver el contrato, bajo la causal de caso fortuito, en virtud a la incautación efectuada por la Aduana Nacional y la RS que declara probado el contrabando en contra de la Molinera San Juan S.R.L., situación por la que consideró que ya no era posible trasladar los productos desde la molinera a instalaciones de EMAPA, debido al peligro latente de una nueva incautación.

A este efecto, verificado el contrato se observa que este prevé en su cláusula Vigésima Primera 21.3., la resolución por causas de fuerza mayor o caso fortuito que afecten a EMAPA o la molinera, bajo las causales establecidas en la cláusula vigésima tercera, y esta a su vez dispone: “Las partes que suscriben la presente Minuta, no asumen responsabilidad alguna si por caso fortuito o fuerza mayor, no pudiera cumplir con cualquiera de las obligaciones, materia del presente contrato aceptado por las partes”.

Conforme lo precedentemente expuesto, se evidencia que en el caso de autos, EMAPA resolvió el contrato de prestación de servicios atribuyéndole la responsabilidad a la Industria Molinera San Juan S.R.L. por el incidente suscitado con la Aduana, cuando en realidad, de acuerdo a las obligaciones descritas en el mismo contrato, la responsabilidad del traslado del producto terminado recaía en EMAPA y no así en

la molinera, quien de acuerdo a los términos del referido contrato, en ningún momento incumplió con sus obligaciones, pues EMAPA no ha demostrado en forma alguna que ésta no haya realizado la molienda, embolse y almacenamiento de la materia prima o del producto terminado de acuerdo a las condiciones contractuales establecidas, o que no haya recepcionado la materia prima o entregado el producto terminado cuando este hubiese sido entregado o requerido, resultando en consecuencia ilegal la resolución unilateral del contrato efectuada por EMAPA, ante la inexistencia de causal atribuible a la molinera que respalde dicha determinación, habiendo actuado la empresa contratante de forma irregular e injustificada, apartándose de los términos del contrato, buscando deslindar su responsabilidad sobre el traslado del producto.

Ahora bien, es pertinente aclarar que si bien la Aduana Nacional, por razones que este tribunal desconoce, ha procesado y declarado el contrabando contravencional sólo en contra de la Industria Molinera San Juan S.R.L., esto no justifica que EMAPA, a pesar de tener conocimiento del comiso efectuado, e incluso haberse apersonado ante la AA y comunicado que la harina es de su propiedad, se haya apartado del proceso administrativo por contrabando menos aún que hubiera considerado al mismo como un asunto particular entre la molinera y la AA, desconociendo convenientemente sus atribuciones y responsabilidades, ya que al ser el propietario de la harina y además el responsable de su traslado, debió ser el primer interesado en el resultado del proceso, y aún con mayor obligación que la molinera, debió interponer los recursos necesarios a efecto de demostrar la legalidad de la harina comisada, tal como lo establece el contrato y como lo ha reconocido la entidad, EMAPA es la única propietaria de la materia prima y del producto terminado, estando obligada a asumir una defensa oportuna sobre los mismos, ya que como tantas veces menciona, se constituye en patrimonio del Estado, no pudiendo alegar ante esta instancia, el desconocimiento de las resoluciones emitidas en un proceso en el cual negligentemente omitió participar, en flagrante incumplimiento de deberes.

Habiéndose evidenciado que la resolución del contrato es ilegal, al no haberse configurado la causal en la que se sustenta, consiguientemente, los actos posteriores y emergentes de dicha Resolución, como es el Acta de Cálculo de Saldos, también deben ser considerados ilegales, ya que surgieron a consecuencia de un acto jurídico contrario a la propia naturaleza y términos del contrato, más aún, cuando con esta acta se le atribuye una responsabilidad inexistente a la Molinera, resultando irrazonable la imposición de una sanción contra quien no se ha probado ninguna contravención a la norma o en este caso a los términos contractuales, considerando además, que la causal bajo la cual EMAPA alega haber resuelto el contrato es la de caso fortuito, y que en su cláusula vigésima tercera, el mismo establece que ninguna de las partes asume responsabilidad alguna cuando la resolución del contrato se efectúe por esta causal, por lo que resulta aún más oprobioso el accionar de la entidad contratante, pues adicionalmente a la arbitraria inhabilitación de la molinera en el SICOES, pretendió con la referida acta de cálculo de saldos imponerle la obligación de efectuar una desproporcionada reparación económica en favor de EMAPA, cuando en realidad la demandante nunca tuvo responsabilidad sobre la situación sobreviniente en el traslado del producto, así como tampoco podía atribuirsele responsabilidad alguna bajo la causal de caso fortuito.

VI.2. Conclusiones.

En virtud a los fundamentos expuestos, se concluye que la empresa demandante ha demostrado que no ha incurrido en ninguna de las causales establecidas para la resolución del contrato, y que la incautación realizada por la aduana nunca fue responsabilidad de la molinera, habiéndose resuelto el contrato de forma ilegal, aspectos que no han sido desvirtuados por EMAPA, evidenciándose que el demandante en todo momento dio cumplimiento a sus obligaciones contractuales, por lo que le asiste el derecho a exigir a EMAPA que cumpla con la suya, pues en los contratos bilaterales, una de las situaciones que puede presentarse, es el incumplimiento culposo de la obligación asumida por cualquiera de los contratantes; eventualidad en la que la otra parte, puede a su elección pedir el cumplimiento o la resolución del contrato, así lo establece el art. 568 del Cód. Civ., de cuyo texto se extrae: "I. En los contratos con prestaciones recíprocas cuando una de las partes incumple por su voluntad la obligación, la parte que ha cumplido puede pedir judicialmente el cumplimiento o la resolución del contrato, más el resarcimiento del daño; o también puede pedir sólo el cumplimiento dentro de un plazo razonable que fijará el juez, y no haciéndose efectiva la prestación dentro de ese plazo quedará resuelto el contrato, sin perjuicio, en todo caso, de resarcir el daño.", correspondiendo, en consecuencia declarar probada la demanda, e instruir a EMAPA dar cumplimiento al referido contrato.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 775 y 777 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA la demanda contenciosa de fs. 48 a 51 vta., en consecuencia se dispone el cumplimiento del contrato de prestación de servicio de molienda de grano de trigo proceso GAT/UAT/SERV-030/13 de 25 de enero de 2013.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina quien se constituyó en primera relatora y es disidente a la presente Sentencia, asimismo emite voto disidente el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez.

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

Primera Magistrada Relatora: Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Segundo Magistrado Relator: Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



312

Fundación Agrocapital c/ Insumos Bolivia S.A.**Contencioso****Distrito: Chuquisaca****SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de extinción de contrato de fs. 323 a 329, la providencia de admisión de fs. 331, la contestación de fs. 351 a 362, el memorial de réplica de fs. 559-560, la dúplica de fs. 566 a 578, los antecedentes procesales y del contrato impugnado:

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el Consejo Técnico del Proyecto Organizaciones Agrícolas Privadas (OAP) determinó la creación del "Fondo de Desarrollo de la Floricultura", con la finalidad de promover las actividades productivas de los productores florícolas seleccionados por el Proyecto OAP, correspondiendo a la Secretaría Ejecutiva del Programa PL 480 (SE PL-480), asumir la administración de dicho fondo y operar inicialmente a través de entidades bancarias intermediarias de crédito, sin embargo ante la falta de eficiencia de la mencionada forma de administración, USAID/B mediante la Carta de Implementación N° 2 de 26 de mayo de 1993, autorizó a la SE PL-480, a establecer el Fondo Florícola. Transcribe las cláusulas cuarta, quinta, sexta, séptima y novena del "Contrato de comisión para la administración del Fondo Florícola", suscrito el 4 de agosto de 1993, entre la SE PL-480 (Comitente), y la Fundación Agrocapital (Comisionista), señalando que en la cláusula sexta se detalla la nómina de las empresas florícolas beneficiarias y sus pasivos a bancos acreedores, a ser cubiertos con \$us. 2.407.711.91 del Fondo Florícola, estableciendo además las ampliaciones de la capacidad productiva de las empresas florícolas a ser financiadas con \$us. 460.903.91, transferidos en efectivo al Comisionista.

Refiere que Agrocapital, cumplió las instrucciones de la SE PL-480 para la administración del importe en efectivo, y una vez efectuados los desembolsos, informó y rindió cuenta documentada de las sumas entregadas y devueltas por los floricultores, acusando la SE PL-480 su conformidad expresa, en las cartas GG/333/94, GG/447/94, GG/701/94, GO/156/95 y GG/602/95; siendo incluso, la administración, desembolso y devolución de los \$us. 460.938,51, considerada y aceptada, sin ninguna observación, en las auditorías especializadas practicadas por las empresas Berthin Amengual y Price Waterhouse, FONDSIF FSF-DFFI-E-1694/06, VIPFE/DGFE/NEG-006306/2001 del Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo, y MPD N° 0404/2007 del Ministerio de Planificación del Desarrollo, que culminaron con la suscripción del Acta de Conciliación del 9 de mayo de 2007.

Sostiene, que dicha acta describe una conciliación contable y no jurídica, ya que cuando esta se practicó no existía conflicto o litigio entre los suscribientes, teniendo como único objeto verificar los montos recibidos por Agrocapital y los descargos y devoluciones hechas a la SE PL-480, misma que fue considerada en el acto administrativo PL-480 N° SE 257/2007, adquiriendo ambos calidad y efectos de cosa juzgada, por no haber sido impugnados oportunamente, siendo en consecuencia, obligatorios y de cumplimiento forzoso, conforme lo determinan las SS.CC. Nos. 395/03-R, 998/02-R de, 220/05-R, 95/01, 1037/02-R, 223/00-R, 395/03-R, 1173/03-R, 1664/04-R y 908/05-R.

Continúa indicando, que la SE PL-480 desembolsó directamente a los bancos las sumas acordadas con los floricultores beneficiarios, y en virtud a que estos incumplieron sus obligaciones, mediante la Carta de Entendimiento de 9 de septiembre de 1998, autorizó a Agrocapital para que inicie procesos judiciales con la finalidad de recuperar los financiamientos otorgados, sea en dinero o recibiendo en dación en pago bienes inmuebles, disponiendo para esto la contratación de los servicios profesionales del estudio jurídico "Consultora de Abogados Sociedad Civil", cuyos gastos judiciales emergentes serían cubiertos por la SE PL-480, resaltando que dichas acciones y procesos, al fenecimiento del plazo del "Contrato de Comisión", esto es, el 4 de agosto de 2008, no estaban concluidos.

I.2. Fundamentación de la demanda.

Refiere que la cláusula novena del contrato de comisión, estipula que su duración es de quince (15) años, siendo este, un plazo suspensivo, computable a partir del día siguiente, por lo que conforme lo disponen los arts. 1486, 1487, 351 y 508 del Cód. Civ., el 4 de agosto de 2008, se extinguió el contrato de comisión para la Administración del Fondo Florícola.

Señala, que durante la vigencia del contrato, la SE PL-480 (actual Insumos Bolivia) no expresó su intención, ni ejerció su derecho de prorrogar el plazo, consiguientemente el 4 de agosto de 2008, feneció el mismo, extinguiéndose tanto el contrato como su facultad de modificar el plazo, en virtud a lo establecido en los arts. 1514 y 1517 del Cód. Civ., pues caducó su derecho a hacerlo.

Vencido el plazo y extinto el contrato, manifiesta que notificó a la SE PL-480, para que precise los documentos requeridos para ejercer a plenitud sus derechos de acreedor en los procesos judiciales no concluidos, y reciba la transferencia de todos los bienes inmuebles que Agrocapital recibió a título de dación de pago, sin embargo, Insumos Bolivia, sin argumento legal, se resistió a admitir el fenecimiento del

contrato, sosteniendo que Agrocapital debía continuar administrando los recursos del Fondo Florícola, desconociendo el plazo de vigencia del contrato y la extinción de la relación jurídica.

Denuncia que Insumos Bolivia, no puede argüir renovación tácita del plazo contractual, ya que esta tiene lugar, única y exclusivamente, en los contratos de arrendamiento de muebles e inmuebles, y en los contratos de trabajo suscritos a plazo fijo o terminación de obra, aclarando que el D.S. N° 29727 de 1 de octubre de 2008, modificó la denominación de Secretaría Ejecutiva PL-480 a Insumos Bolivia, sin conferirle nueva potestad para alterar actos jurídicos y resoluciones pronunciadas por la SE PL-480, mucho menos para modificar el plazo de vigencia de los contratos suscritos por ella, como es el contrato de comisión para la administración del Fondo Florícola.

Detalla las características y datos de cuatro inmuebles recibidos de los deudores a título de dación de pago con prestación diversa a la debida, señalando que a pesar de sus esfuerzos, han transcurrido ya más de cinco años sin que Insumos Bolivia, hubiese adoptado determinación alguna sobre estos.

I.3. Petitorio de la demanda.

Por todo lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, y consiguientemente extinto el Contrato de Comisión de 4 de agosto de 1993, por haberse cumplido su plazo de vigencia, no existiendo obligación por la suma de \$us. 460.903.91, entregada por la SE PL-480 a la Fundación Agrocapital, siendo responsabilidad exclusiva de Insumos Bolivia, el ejercicio de las acciones y derechos en los juicios seguidos contra los deudores beneficiarios del Fondo Florícola, así como el pago y cobertura de los honorarios profesionales de la Consultora de Abogados S.C. y los gastos emergentes de esta relación jurídica.

II. Contestación a la demanda.

Oscar Sandy Rojas, en representación de Insumos Bolivia, se apersonó al proceso y respondió en forma negativa a la demanda, señalando que la SE PL-480, creó el Fondo Florícola para financiar a empresas florícolas de Cochabamba, cubriendo el pago de cuantiosas deudas bancarias de dichas empresas, sin intereses y bajo términos inusuales, suscribiendo a este efecto el contrato de comisión con Agrocapital, para que administre dicho fondo; proyecto que fracasó estrepitosamente, ya que una vez recibidas las ingentes sumas de dinero, los beneficiarios rehusaron cumplir con sus compromisos, generando, cuatro años después, la obligación a la SE PL-480 de cobrar dichos dineros, bajo la figura de dación en pago por prestación diversa a la debida, contratando vía la Fundación Agrocapital a una consultora de abogados para el inicio de acciones judiciales y recuperación de dichos fondos.

Sostiene que Agrocapital afirma erróneamente que el contrato de comisión para la Administración del Fondo Florícola, concluyó el 4 de agosto de 2008, por expiración del plazo de 15 años estipulado en la cláusula novena del contrato, ya que en su condición de Comisionista, debió administrar los recursos del fondo y cumplir con todas las normas, condiciones y procedimientos establecidos en el contrato; agregando que el fondo, estuvo conformado por un importe total de \$us. 2.868.695.82, de los cuales \$us. 2.407.711.91 cubrieron pasivos a los bancos acreedores de empresas florícolas beneficiarias, y \$us. 460.983.91 fueron transferidos en efectivo al Comisionista para su administración, quien, entre otras funciones, debió verificar la correcta utilización de los recursos desembolsados a los beneficiarios del fondo y recuperarlos conforme los planes de pago establecidos para cada uno de ellos.

En cuanto al plazo de la comisión, destaca que si bien se estableció una duración inicial de 15 años, la duración definitiva sería establecida por el comitente en base a los resultados alcanzados por las empresas beneficiarias del fondo, y que podría ser modificado por determinación del comitente, en caso de incumplimiento del comisionista a las cláusulas del contrato. Asimismo, el comisionista se obligó y comprometió expresamente a cumplir las instrucciones comitente, y realizar diligentemente todos los actos necesarios para la administración del Fondo, aspecto que se constituyó en la finalidad del Contrato de Comisión, por lo que bajo instrucciones de la Contraloría General de la República Informe N° L352P002-30094-S22 de 16 de abril de 1998 que realizó observaciones al Fondo Florícola, determinó que Agrocapital, proceda a las acciones legales contra las empresas florícolas.

Refiere que la Carta de Entendimiento de 10 de julio de 1998, suscrita entre la SE PL-480 y Agrocapital, tuvo por objeto, ratificar la decisión de iniciar los juicios ordinarios contra las empresas florícolas beneficiadas con recursos del Fondo Florícola, y determinar los procedimientos a seguir en caso de que Agrocapital se adjudique los bienes muebles e inmuebles de dichas empresas, estableciendo que el producto de las recuperaciones de dinero en efectivo serían entregados a la SE-PL 480 inmediatamente, y si la recuperación se diera a través de la dación en pago de bienes, la entrega a la secretaria, se efectuaría una vez concluidos los procedimientos judiciales; suscribiéndose en el mismo día, una iguala profesional con la Consultora de Abogados CS, para el inicio de acciones legales dirigidas a recuperar esta cartera en mora.

Continúa señalando, que la referida iguala profesional, complementada posteriormente con las igualas profesionales de 19 de junio de 2001, y de 6 de febrero de 2007, no fija plazo perentorio para la conclusión de los procesos ordinarios a seguirse, dado que estos se encuentran sujetos a los plazos procesales, por lo que en virtud de esta disposición, el argumento de que el Contrato de Comisión se extinguió el 4 de agosto de 2008, no es evidente, ya que las acciones de recuperación estuvieron y están aún bajo responsabilidad de Agrocapital, quien contrató los servicios de la consultora de abogados para este cometido, habiéndose suscrito la señalada iguala y sus adendas o ampliaciones, incluso hasta el 2007, en cumplimiento a la Carta de Entendimiento de 10 de julio de 1998.

En mérito a lo expuesto, establece las siguientes conclusiones: a) El contrato de comisión, no fue cumplido en su objeto y alcance, por el incumplimiento de los beneficiarios del Fondo Florícola; b) El 10 de julio de 1998 se emite la carta de entendimiento, para que se dé inicio a las acciones legales contra las empresas florícolas que se encontraban en mora, y se recuperen los fondos; c) En la misma fecha, se contratan los servicios de la Consultora de Abogados SC, para dar inicio a las demandas, las cuales deben seguir tramitándose bajo responsabilidad contractual de Agrocapital; d) El Contrato de Comisión fue incumplido en sus cláusulas 8° y 10°, que establecen la responsabilidad y obligación de Agrocapital de recuperar los fondos otorgados a los beneficiarios; e) Iniciado el cobro en la vía judicial, cuya tramitación no tiene plazo

determinado, dejó sin efecto el plazo del vencimiento del contrato, siendo este modificado por las iguales profesionales, bajo exclusiva responsabilidad de Agrocapital; f) El objeto y pretensión de Agrocapital, es completamente sesgado, porque no considera la recuperación de fondos establecida en la Carta de Entendimiento, soslayando sus efectos; y g) Conforme lo dispuesto en la cláusula 10° del contrato de comisión, Agrocapital debe rendir cuentas una vez al año y al finalizar la comisión, además de recuperar los recursos de la comisión en estricta sujeción a los términos del contrato y fundamentalmente rendir cuentas de la suma que le otorgó la SE PL-480, en la cláusula sexta del contrato.

Reitera que el argumento de Agrocapital es completamente impertinente, porque si bien se estableció una duración inicial del contrato, el mismo fue incumplido en su objetivo y objeto, siendo efectivamente modificado de facto, por la Carta de Implementación de 10 de julio de 1998 y las iguales suscritas, existiendo en la actualidad varios procesos pendientes de resolución, que se encuentran en su mayoría abandonados y sin el impulso procesal correspondiente, conforme informa la consultora de abogados, siendo la fundación Agrocapital, la responsable de dichos procesos judiciales.

Detalla la documentación que acompaña, señalando que estos demuestran la impertinencia de la demanda y agrega que existe Confesión de Parte en el Punto III del memorial de demanda, referido al "Incumplimiento de los Floricultores Beneficiarios y Acciones Judiciales seguidas para el cobro de financiamiento proporcionado", no correspondiendo que se declare extinto el plazo, debido al incumplimiento contractual de las empresas florícolas, establecido por la Contraloría General de la República, así como tampoco procede la solicitud de que sea Insumos Bolivia, la responsable de la tramitación de los procesos que aún siguen en curso y vigentes, ya que las iguales profesionales siguen vigentes y es de absoluta responsabilidad de Agrocapital, seguir asumiendo defensa para la recuperación de dineros del Estado, que fueron utilizados irresponsablemente en el Fondo Florícola.

II.2. Petitorio.

En virtud a lo expuesto, solicita se declare Improcedente la demanda, sea con condenación a costas de rigor e imposición de multas y sanciones contra la Fundación Agrocapital, por la expresa y probada temeridad de su pretensión.

III. Auto de relación procesal.

Mediante resolución de 3 de agosto de 2015, cursante a fs. 550, se calificó el proceso como ordinario de puro derecho.

III.1. Réplica.

La Fundación Agrocapital presentó memorial de réplica cursante a fs. 559-560, reiterando y ratificando los argumentos de su demanda, ya que el fenecimiento del plazo del contrato de comisión, no fue desvirtuado por Insumos Bolivia, conforme los arts. 1486 y 1487 del Cód. Civ., pues no pudo citar ninguna disposición legal que respalde su pretensión de ampliación y reconducción del plazo.

Refiere que en la demanda se analizó pormenorizadamente la rendición de cuentas y devolución documentada de los \$us. 460.903.91, se detalló las cartas de descargo de Agrocapital a la SE PL-480, las cantidades no recogidas por los floricultores y las constancias de devolución a la SE PL-480, además de mencionar las auditorías especializadas que se realizaron y que culminaron con el acta de conciliación contable de 9 de mayo de 2007, que dio lugar al acto administrativo PL-480 N° SE 257/2007, que es de cumplimiento obligatorio por no haber sido impugnado, conforme la jurisprudencia constitucional citada.

Señala, que también detalló los desembolsos directos que hizo la SE PL-480 a los bancos para cubrir las sumar adeudadas por los floricultores, así como las acciones judiciales interpuestas para su cobro, y que finalmente presentó las cartas cursadas a Insumos Bolivia para que ella determine los recursos que requiere para ejercer a plenitud su acción y derecho en los procesos judiciales no concluidos, acreditando con la prueba presentada la veracidad de los argumentos expuestos en la demanda, por lo que solicita se declare que Insumos Bolivia es responsable del pago de daños y perjuicios, cuya cuantificación deberá hacerse en ejecución de sentencia.

III.2. Dúplica.

Insumos Bolivia presentó dúplica mediante memorial de fs. 566 a 578, en el que previamente denuncia que el memorial de réplica fue presentado fuera de plazo por la parte demandante, siendo ilegal su presentación y admisión.

Tras reiterar los argumentos de su respuesta, puntualiza que la alegada conclusión del contrato fue ampliamente rebatida en su contestación, y que la rendición de cuentas sobre el importe desembolsado en efectivo a Agrocapital carece de importancia porque es parte del proceso penal que se sigue en su contra, ya que la supuesta conciliación bajo la figura de donación, resulta ilegal por no tener facultades dicha entidad de efectuar donaciones de bienes o dineros del estado, no pudiendo atribuirle a la nota N° 257/2007 de 9 de mayo de 2007, la calidad de acto administrativo.

Detalla los hechos suscitados desde la firma del contrato de comisión hasta la actualidad, refiriendo que no puede hablarse de vencimiento del contrato porque nunca se cumplió en su objeto, lo que dio lugar al inicio de las acciones judiciales en contra de los beneficiarios, procesos que de acuerdo a la nueva revisión efectuada por Insumos Bolivia S.R.L. se encuentran prácticamente abandonados, habiendo efectuado Agrocapital una representación negligente, provocando incluso pérdidas en las recuperaciones, excusándose en la supuesta extinción del contrato, la cual no es evidente en virtud a las Iguales profesionales, que obligan a Agrocapital a recuperar los dineros en cuestión, no encontrándose vigente la fecha establecida en el contrato de comisión.

Efectúa un resumen del estado de los procesos judiciales seguidos en contra de los beneficiarios, y argumenta que todos estos antecedentes, indican que Agrocapital es responsable de la tramitación de los mismos, en mérito a que estos no se encuentran concluidos, a las iguales profesionales y a que el contrato de comisión quedó invalidado de facto, porque su efecto y objeto nunca se cumplió.

En cuanto a la supuesta Resolución (Carta) PL-480 SE 257/07 de 10 de mayo de 2007, señala que esta se refiere a una conciliación de cuentas efectuada entre los importes desembolsados a Agrocapital y aquellos importes que deberán ser devueltos a la SE PL-480, indicando que se coordinará con el FONDESIF la convalidación de dicha conciliación, esto es, condicionando la validez de todo lo actuado a un evento futuro como es la realización de una auditoría, por parte del FONDESIF, no pudiendo considerarse a esta carta como una Resolución administrativa o judicial, ya que esta debe contener una parte de motivación y otra parte resolutive o decisoria, requisitos de los que carece la referida nota.

Asimismo, sostiene que esta carta, mereció respuesta de Agrocapital, quien mediante nota de 11 de mayo de 2007, manifestó su conformidad con la convalidación a realizarse y propuso la devolución en cuotas de los importes adeudados a la SE PL-480, evidenciando con esto que la carta SE PL-480 SE 257/2007, nunca revistió la forma de Resolución, ni menos puede adquirir la calidad de cosa juzgada, porque de forma voluntaria la SE PL-480 y Agrocapital, aceptaron la convalidación que debería realizarse sobre la devolución de los recursos, mediante una auditoría previa, desarrollada por FONDESIF.

Finalmente, refiere que mediante RR.AA. Nos. 025/2007 y 47/2007 se aprobó el financiamiento de la auditoría a efectuarse, pero que no pudo llevarse a cabo por la posterior disolución del FONDESIF, y la transición de la SE PL-480 a Insumos Bolivia, descubriéndose en estos momentos las irregularidades sobre la creación de la Fundación Agrocapital y la transferencia de dinero estatal que se le efectuó a título de donación, aspecto por el que se encuentra siendo procesado en la vía penal.

Por lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, sea con costas e imposición de multas, por ser la misma completamente temeraria, sea con las formalidades de ley.

III.3. Decreto de autos para sentencia.

Cumplidos los plazos procesales, mediante providencia de fs. 622, se decretó autos para sentencia.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Previamente a la consideración de los extremos demandados, corresponde realizar una relación de los antecedentes de caso, a tal fin se establece:

1. El 4 de agosto de 1993, la Secretaría Ejecutiva del Programa de la P.L.-480 Título III (Comitente) y la Fundación Agrocapital (Comisionista), suscribieron un Contrato de Comisión, con el objeto de establecer las normas y procedimientos para la administración del Fondo Florícola equivalente \$us 2.868.695.82, destinados a cubrir los pasivos de las empresas beneficiarias del fondo a sus bancos acreedores y financiar sus ampliaciones; determinando, además, las funciones y obligaciones del Comisionista, y fijando como plazo de la comisión, una duración inicial de quince años, destacando que la duración definitiva sería establecida por el Comitente en base a los resultados alcanzados por las empresas beneficiarias del Fondo.

2. El 10 de julio de 1998, se suscribió la Carta de Entendimiento que tiene por objeto ratificar la decisión de la SE PL-480, referida a la iniciación de juicios ordinarios a cargo de Agrocapital contra las empresas florícolas beneficiarias con recursos del Fondo Florícola que no cumplieron con sus obligaciones, con la finalidad de recuperar los fondos destinados al pago de sus deudas al sistema bancario, ya sea en dinero o dación en pago de sus inmuebles comprometidos, disponiendo a este efecto la contratación del estudio jurídico "Consultora de Abogados Sociedad Civil", para el patrocinio de los procesos judiciales.

3. En cumplimiento a lo dispuesto en la carta de entendimiento, en la misma fecha Agrocapital suscribió con la Consultora de Abogados Sociedad Civil, una iguala profesional contratando sus servicios para el patrocinio de los procesos judiciales a iniciarse en contra de los beneficiarios del fondo, misma que fue posteriormente modificada por las igualas profesionales de 19 de junio de 2001 y 6 de febrero de 2007.

4. En virtud a los resultados de la auditoría efectuada por la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda y la nota VIPFE/NEG-00438/07 de 6 de febrero de 2007 del Viceministerio de Inversión Pública, la SE PL-480, mediante nota P.L.-480 D.F. N° 352/2007 de 2 de mayo, solicitó a Agrocapital iniciar la conciliación de los importes originalmente transferidos, los criterios de los importes descartables, y llegar a los importes sujetos a devolución, para posteriormente analizar el tipo de moneda a aplicarse.

5. Mediante nota P.L. 480 S.E. N° 257/2007 de 10 de mayo, la SE PL-480 remite a Agrocapital el acta de conciliación suscrita entre ambos el 9 de mayo de 2007, en cuyos cuadros adjuntos se detalla un importe total de Bs 20.504.778.55 y \$us. 1.000.000.00, que deben ser devueltos por Agrocapital a la SE PL 480, comunicándole que la convalidación de dicha conciliación se encuentra sujeta a una auditoría previa, que se coordinará con FONDESIF.

6. En respuesta a la nota P.L. 480 S.E. 257/2007, la Fundación Agrocapital emitió la nota Agrocapital N° OCPECA070057 de 11 de mayo de 2007, en la que manifiesta su conformidad con la conciliación presentada y efectúa una propuesta para la devolución de los importes determinados, señalando que se encuentra atento a la convalidación que se realice con el FONDESIF y la comunicación de los pasos a seguir para la devolución de los importes conciliados.

Posteriormente, la SE PL-480, fue reemplazada por la entidad descentralizada Insumos Bolivia conforme lo establece el D.S. 29727 de 1 de octubre de 2008.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales: I.- Si los efectos del Contrato de Comisión de 4 de agosto de 1993, suscrito entre la SE PL-480 y la Fundación Agrocapital, se extinguieron en virtud al vencimiento del plazo de vigencia establecido en el mismo.

I. Análisis del problema jurídico planteado.

Antes de poder ingresar a la solución del problema jurídico planteado, corresponde realizar algunas consideraciones sobre la competencia de este tribunal para resolver procesos contenciosos, siendo necesario recordar que el 29 de diciembre de 2014, se promulgó la L. N° 620, cuyo objeto es: "...crear en la estructura del Tribunal Supremo de Justicia..., Salas en materia Contenciosa y Contenciosa Administrativa, estableciendo sus atribuciones", y que en su art. 6 dispuso: "Los procesos en curso, archivados y los presentados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, continuarán siendo de competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia... ..hasta su conclusión, conforme a normativa legal aplicable hasta antes de la promulgación de la presente ley"; previsión que tiene plena concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., que dispone: "En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del poder ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes de la Constitución Política del Estado, se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia con los requisitos señalados en el artículo 327.", y la disposición Final Tercera de la L. N° 439 (nuevo Código Procesal Civil).

En virtud a lo anterior y en estricto apego al principio de legalidad, se asume que la sala plena de este Tribunal Supremo de Justicia, tiene competencia para resolver las "demandas contenciosas" emergentes de los contratos, negociaciones y concesiones del Órgano Ejecutivo, mientras no se promulgue una Ley especial que disponga lo contrario, evidenciándose la correcta tramitación del presente caso a través del proceso contencioso, ya que la parte actora pretende que se declare la extinción del Contrato de Comisión para la administración del Fondo Florícola, que suscribió con la secretaría ejecutiva del Programa P.L.-480.

Realizadas estas puntualizaciones de orden competencial y legal, revisados minuciosamente los antecedentes cursantes en el expediente, y teniendo presente que los principios rectores que deben guiar al razonamiento de la presente decisión judicial, son la congruencia, legalidad y verdad material, que tienen rango constitucional y son parte del debido proceso, ingresando en materia, se tiene que en el presente caso la Fundación Agrocapital demanda la extinción de los efectos del Contrato de Comisión suscrito con la SE PL-480, el 4 de agosto de 1993, en virtud al vencimiento del término de quince años establecido para su vigencia en la cláusula novena del mismo contrato, habiendo fenecido el 4 de agosto de 2008, quedando sin efecto las obligaciones establecidas en dicho contrato.

Revisado el contrato administrativo, objeto de la presente demanda, se advierte que fue suscrito bajo la figura de un contrato comercial, como es el "Contrato de Comisión", reconociendo en el mismo que este se encuentra sujeto a las disposiciones del D.L. N° 14379 Código de Comercio, norma que en su art. 1260 define: "La comisión es un mandato sin representación, por el cual el comisionista contrata con los terceros a su propio nombre, pero por cuenta de su comitente, la ejecución de un acto o negocio mercantil."; y establece además en sus arts. 1247 y 1289, la aplicación supletoria de las disposiciones sobre el mandato del Código Civil, cuyo art. 827, a su vez prevé que: "El mandato se extingue: 1) Por vencimiento del término o por cumplimiento del mandato".

Ahora bien, la cláusula novena del contrato de Comisión para la administración del Fondo Florícola, dispone: "(Plazo de la comisión) para efectos de la suscripción del presente contrato se establece una duración inicial de quince años, destacando que la duración definitiva será establecida por el comitente, en base a los resultados alcanzados por las empresas beneficiarias del fondo. Este plazo podrá ser modificado por determinación del comitente, en caso de incumplimiento del comisionista a las cláusulas del presente contrato de comisión."

En este contexto, se observa que las partes contratantes convinieron una duración inicial de quince años del Contrato de Comisión, término cuya modificación se encontraba sujeta a la voluntad del comitente (SE PL-480, actual Insumos Bolivia), quien de acuerdo a sus requerimientos, u observaciones al cumplimiento del contrato, pudo, en cualquier momento de la vigencia del mismo, modificar dicho plazo, ampliándolo o restringiéndolo, si así lo hubiere querido; sin embargo de la revisión de antecedentes, se evidencia que no existe registro de comunicación o resolución emitida por la entonces SE PL-480, actual Insumos Bolivia, en el que pusiera a conocimiento de la Fundación Agrocapital, su intención de ejercer su derecho de ampliar o modificar dicho plazo.

Ante esta situación, la inacción o silencio del comitente, no pudo ni puede interpretarse como una tácita expresión de su intención de reconducción o ampliación del término del contrato, pues esto implicaría que la vigencia indefinida del contrato se encuentre sujeta a la arbitraria voluntad del comitente, imponiéndole al comisionista, la obligación de continuar con el cumplimiento de sus obligaciones contractuales por un tiempo desconocido e indeterminado, afectando con ello su derecho a la seguridad jurídica contractual, pues un contrato se constituye a partir de un acuerdo de voluntades, y a pesar de que el contrato administrativo, reviste en su generalidad las características de un contrato de adhesión, donde la entidad pública impone las condiciones y el particular las acepta, debe existir precisamente la manifestación de voluntad del particular de aceptar las condiciones previamente establecidas; lo contrario implicaría la arbitraria e ilegal modificación a los términos originales del contrato, en total desconocimiento del particular, afectando los derechos que le asisten como contratante.

Ahora bien, el demandado argumenta que ante el incumplimiento de Agrocapital a su obligación contractual de: "10.5. Recuperar los recursos de la comisión...", se encontraba facultada a modificar el plazo conforme lo dispone el contrato, sin embargo, en el caso de autos se advierte que la SE PL-480, tal como ella misma lo manifiesta, tuvo conocimiento efectivo de dicho incumplimiento ya en la gestión 1998, momento en el que no realizó ninguna acción con la finalidad de modificar el plazo del contrato, sino que a través de la Carta de Entendimiento de 10 de julio 1998, autorizó al comisionista la contratación de una consultora jurídica para el inicio de acciones legales en contra de los beneficiarios deudores; observándose en consecuencia que si su intención era modificar o ampliar el plazo, tuvo aproximadamente diez (10) años hasta la conclusión del término del contrato, el 4 de agosto de 2008, para emitir resolución o acto formal que determine la ampliación del plazo de duración inicial del contrato, lo cual no fue efectuado, por motivos desconocidos, no siendo esto una causal atribuible al comisionista, ya que el único requisito para modificar era la voluntad del comitente, quien evidentemente asumió una decisión al no hacerlo.

Asimismo, los argumentos de Insumos Bolivia, referidos a la ampliación "de facto", del plazo de vigencia del contrato de comisión, en virtud a la suscripción de las iguales profesionales por la Fundación Agrocapital con la Consultora de Abogados SC, cuyo plazo se encuentra condicionado a la duración de los procesos judiciales, no resultan pertinentes, ya que las referidas iguales profesionales, describen y crean entre los suscribientes, una relación jurídica totalmente diferente e independiente, como es la contratación de servicios de asesoría y patrocinio

legal, en la que en primer lugar no interviene la SE PL-480 o Insumos Bolivia, y en cuyo contenido no se establece ningún tipo de condición o modificación relativa al Contrato de Comisión, siendo su objeto totalmente diferente y ajeno a este, no causando efecto sobre el mismo por no haberse probado la conexitud que exista entre uno y otro.

En cuanto al acta de conciliación suscrita en la gestión 2007, en la que se realiza una conciliación de los importes que la SE PL-480 desembolsó a favor de la Fundación Agrocapital y los importes que esta debe devolverle, destacando que no solo se refiere a los importes del Fondo Florícola, sino a capitales provenientes de otros acuerdos o contratos establecidos entre estas, se advierte que esta tuvo la finalidad de liquidar los saldos pendientes entre ambas entidades, bajo la instrucción de la entonces Contraloría General de la República, y consiguientemente finiquitar la relación comercial y contractual existente entre la SE PL-480 y la fundación Agrocapital, la cual a pesar de que su convalidación se encuentra condicionada al desarrollo de una auditoría especializada, constituye evidencia de que no existió la intención del Comitente de ampliar el plazo del contrato, cuando este aún se encontraba vigente (2007).

Respecto a la liquidación de saldos y resultados de la administración del Fondo Florícola, no corresponde a este tribunal pronunciarse sobre esta situación, por no ser el objeto principal de la presente demanda, y en razón de que las auditorías presentadas, los cuadros de conciliación de la gestión 2007, y demás documentación financiera adjuntada como prueba por las partes, no se refiere de forma exclusiva a la administración del importe que constituye el Fondo Florícola, sino que corresponde a una serie de importes desembolsados por la SE PL-480 a la Fundación Agrocapital, en virtud a diferentes contratos o acuerdos, cuyas transferencias no se especifican y no atingen a esta instancia, por no ser parte del proceso, no pudiendo considerarse la nota P.L. 480 S.E. N° 257/2007 de 10 de mayo, como una resolución administrativa que determine dichos saldos, por no emerger como resultado de un proceso administrativo desarrollado bajo los términos de la L. N° 2341 LPA, ni establecer de forma definitiva saldos o liquidaciones específicas sobre el Fondo Florícola o el contrato de comisión en particular, mismas que deberán ser objeto de revisión por la vía que corresponda.

VI.2. Conclusiones.

En virtud a los antecedentes del proceso y la normativa expuesta precedentemente, se evidencia que el plazo de vigencia de quince años, establecido en la cláusula novena del contrato de comisión para la administración del Fondo Florícola, suscrito el 4 de agosto de 1993, no ha sido modificado oportunamente por el comitente, habiéndose cumplido dicho término el 4 de agosto de 2008, quedando en consecuencia extinta a esta fecha la relación contractual y las obligaciones de las partes establecidas en el mismo, por vencimiento del término; correspondiendo, en consecuencia declarar Probada la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 775 y 777 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA la demanda contenciosa de fs. 323 a 329, en consecuencia se dispone la extinción del contrato de comisión para la administración del Fondo Florícola, a partir del 4 de agosto de 2008, fecha en la que se cumplió el plazo de vigencia del mismo, en virtud a los argumentos expuestos en la presente resolución.

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

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

Primera relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Segundo relator: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



313

**Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz de SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 41, interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Regional Santa Cruz, representada por Mayra Ninoshka Mercado Michel, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1825/2013, de 7 de octubre, pronunciada por el director ejecutivo general a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Ernesto R. Mariño Borquez, la contestación de fs. 60 a 64; apersonamiento del tercer interesado de fs. 85 a 88; réplica a fs. 97; duplica de fs. 102 a 104, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria, inició proceso de determinación al contribuyente Ignacio Sirpa Gómez, notificando la Orden de Verificación N° 7011 OVE 00029, en 22 de julio de 2011, de manera personal, a continuación fue emitida la Vista de Cargo N° 23-0001753-12 de 14 de noviembre, notificada el 22 de noviembre también de forma personal, posteriormente se emitió la R.D. N° 17-0001746-12 de 26 de diciembre, notificada personalmente el 29 de diciembre. Después el contribuyente interpuso recurso de alzada, que una vez realizados los trámites procesales de ley se emitió la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ/R.A. N° 0389/2013 de 20 de mayo, la cual confirmó la resolución impugnada, posteriormente el contribuyente interpuso recurso jerárquico que dio lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1825/2013 de 7 de octubre que Anula la resolución de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N° 23-0001753 de 14 de noviembre de 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Violación del principio de verdad material y el art. 76 del Cód. Trib., boliviano, por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Manifiesta que, según lo manifestado por la AGIT en la resolución jerárquica impugnada, se habría evidenciado que Ignacio Sirpa Gómez no tiene contrato con la Cervecería Boliviana Nacional y que por tanto no se demostró que el haya comprado los productos de dicha cervecería para luego revenderlos y producir ganancias de ventas posteriores de dichos productos, cuyas ventas el contribuyente no declaró. En tal sentido se vulneró el principio de verdad material al momento de valorar las pruebas y antecedentes relativos al proceso, para ello cita la S.C. N° 1724/10-R, de 25 de octubre de 2010, referida entre otras a la obligación de la administración de la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

Señala, que la AGIT, dictó un fallo sin tomar en cuenta lo dispuesto por el art. 76 del Código Tributario, el cual obliga al contribuyente a demostrar los hechos constitutivos de su derechos, por lo que no se tomó en cuenta la investigación de la administración tributaria durante el procedimiento de determinación, dentro del cual se demostró fehacientemente que el contribuyente, compró producto de la Cervecería Boliviana Nacional y luego los comercializó, omitiendo declarar sus ventas, y en razón a ello es que se violó, el principio de verdad material. Esta aseveración se patentiza porque, mediante la información proporcionada por la Cervecería Boliviana Nacional y el Sistema Integrado de Recaudación para la administración tributaria (SIRAT), se constató la emisión de la factura de venta de productos a favor del contribuyente, entonces no existiría duda en cuanto a la compra de bienes por el contribuyente, además que éste mediante nota s/n de 13 de abril de 2012, señaló a la administración tributaria los precios de venta de los productos adquiridos de la CBN.

I.3. Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, solicita, se emita sentencia que declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1825/2013 de 7 de octubre y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0001746-12 de 26 de diciembre.

II. De la contestación de la demanda.

Que por memorial de fs. 60 a 64, se apersona el representante legal de la AGIT, manifestando que, no obstante a que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1885/2013, de 7 de octubre está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

De la revisión a la documentación presentada por la CBN S.A., se tiene que Ignacio Sirpa Gómez, no tiene ninguna relación comercial con la CBN S.A., siendo la Agencia YULI, de propiedad de Rubén Emilio Pacífico Pérez, la que se encuentra registrada como cliente de la CBN,

habiéndosele asignado el Código 508390, además, conforme a los formularios presentados de solicitudes de pedido de cerveza, se advierte que fue el propietario de esta agencia, quien solicitó la compra de cerveza, indicando que las facturas sean emitidas a nombre de Ignacio Sirpa, no obstante, este hecho no demuestra que el mismo haya efectuado la compra de cerveza como manifestó el SIN, por otra lado, se advierte que la administración tributaria no efectuó investigación alguna que permita establecer con certeza, que el sujeto pasivo se haya beneficiado con ingresos por ventas no declaradas, más aun cuando la CBN S.A., le informó que Ignacio Sirpa Gómez, no tenía contratos con la misma y que se trataría de un sub-cliente, por lo que debió efectuar mayor investigación para establecer quién es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Asimismo se evidenció que la administración tributaria no realizó mayor investigación o análisis en cuanto a la veracidad de los argumentos de descargo, planteados por el recurrente a la vista de cargo y de esta forma tener certeza de la realización de actividades comerciales por parte del sujeto pasivo y establecer la verdad material, conforme lo dispone el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, toda vez que se encuentra investido de amplias facultades de verificación, fiscalización según el art. 100 de la L. N° 2492, a efectos de desvirtuar o considerar los argumentos esgrimidos por el sujeto pasivo. En consecuencia, la administración tributaria no aportó elementos suficientes que permitan establecer que las facturas por compra de cerveza respondan a ingresos no declarados por el sujeto pasivo, por lo que es evidente que la vista de cargo no contiene los fundamentos de hecho, resultado de las actuaciones de investigación de la administración tributaria, en mérito a los arts. 66, 95 y 100 de la L. N° 2492, e inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 que respalden el origen de la deuda tributaria por los impuestos al Valor Agregado y a las Transacciones, por lo que el acto se encuentra viciado de nulidad conforme a lo dispuesto por el parág. III, art.96 de la L. N° 2492 y art. 18 del D.S. N° 27310. Consiguientemente en aplicación de lo previsto en el art. 36-II de la L. N° 2341 aplicado supletoriamente por disposición del art. 74 de la L. N° 2492 y al evidenciarse que la omisión señalada en el citado acto administrativo, da lugar a la indefensión del sujeto pasivo, correspondiendo a la instancia jerárquica anular la resolución Recurso de Alzada ARIT/SCZ/R.A. N° 0389/2013 con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° 23-0001753 de 14 de noviembre a efecto de emitir una nueva en cumplimiento de lo dispuesto por el parág. I del art. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310.

II.1. Petitorio.

Indica que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1825/2013, de 7 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- Cursó inicio de proceso de determinación al contribuyente Ignacio Sirpa Gómez, con la Orden de Verificación N° 7011OVE00029, a continuación fue emitida la Vista de Cargo N° 23-0001753-12 de 14 de noviembre, posteriormente se dictó la R.D. N° 17-0001746-12 de 26 de diciembre, que dispuso la obligación impositiva del contribuyente Ignacio Sirpa Gómez, por un monto total de UFV 1.081.284,35, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por contravención tributaria de omisión de pago, correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones del periodo noviembre de 2008.

2.- Notificado el contribuyente el 29 de diciembre con la indicada resolución, interpuso recurso de alzada, que generó la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ/R.A. N° 0389/2013 de 20 de mayo, la cual confirmó la resolución impugnada.

3.- Posteriormente el contribuyente interpuso recurso jerárquico que dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1825/2013 de 7 de octubre la que anula la resolución de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N° 23-0001753 de 14 de noviembre de 2012, debiendo la administración en base a las previsiones de los artículos 66, 95 y 100 de la L. N° 2492.

4.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pcto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 66, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 97 la que ratificó los términos de la demanda; apersonamiento del tercer interesado de fs.85 a 88 que pide se declare improbadamente la demanda; réplica de fs.102 a 104, que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

3.-Concluido el trámite se decretó a fs. 105 autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-1825/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar:

Si se transgredió el principio de verdad material y no se aplicó de forma correcta el art. 76 de la L. N° 2492 a tiempo de anular la resolución de alzada hasta la vista de cargo a efectos de emitir una nueva y si de acuerdo a lo anterior la resolución impugnada se ajusta a derecho.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a

los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.O.J., que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

De los antecedentes administrativos cotejados con la resolución jerárquica impugnada, se tiene:

De la revisión de antecedentes se evidencia que la administración tributaria inició el proceso de verificación al sujeto pasivo Ignacio Sirpa Gómez, a través de la Orden de Verificación N° 7011OVE00029, bajo la modalidad y alcance de "Verificación Débito IVA y su efecto en el IT" correspondiente al periodo fiscal de noviembre de 2008, por lo que solicitó al efecto las Declaraciones Juradas F-200 (IVA), F-400 (IT): Libro de Ventas y Compras IVA; Facturas de Ventas y Compras; Extractos Bancarios; Comprobantes de Ingreso y Egreso con respaldo; Plan de cuentas Contables, Libros de Contabilidad, Kardex e inventarios; ante lo cual el sujeto pasivo presentó la documentación detallada en nota y Acta de recepción de documentos cursantes de fs. 2-4, 7, 10 y 14 de antecedentes administrativos. Posteriormente se emitieron las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación: Nos. 26997, 50441 y 50442; el primer por entrega de toda la información durante la ejecución de procedimiento de fiscalización, aplicando ante dicho incumplimiento la multa de 1.500 UFV y los siguientes por error de registro en sus libros de ventas y compras, con la sanción de 500 UFV por cada acta. En ese sentido el 22 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 23-0001753-12 de 14 de noviembre de 2012 que determinó ingresos no facturados por éste por Bs 2.226.555.86 emergente de la actividad de venta de cerveza, considerando la información proporcionada por la CBN SA, los precios determinados por el propio contribuyente, estableciendo en consecuencia impuestos omitidos por el IVA e IT en el periodo fiscal noviembre de 2008, determinando una deuda tributaria de 601.072,19 UFV, que incluye el total de la deuda tributaria, la sanción por omisión de pago, además de las multas por incumplimiento de deberes formales, establecidos en las actas por contravenciones.

Es decir la administración tributaria, resultado del cruce de información, estableció que el contribuyente realizó compra de la Cervecería Boliviana Nacional SA, detectando de la revisión de sus facturas, que no emitió facturas por la venta de cerveza, por lo que se le determinó ingresos no declarados, los que a su vez fueron formulados con cargos en la vista de cargo, sin embargo no valoró ni tomó en cuenta el memorial de descargo de 21 de noviembre de 2012, presentado por el sujeto pasivo, que señala que como contribuyente no realizó las supuestas compras de la CBN SA., considerando que para sacar productos de dicha empresa, se requiere un número de código que no posee, habiendo pedido a la CBN SA., información en cuanto a sus ventas, lo que demostraría su inocencia, situación que debió ser investigada por la administración tributaria. Máxime si de la documentación presentada por la CBN SA., se evidencia que Ignacio Sirpa Gómez, no tiene relación comercial con la Cervecería Nacional, siendo la Agencia Yuli, de propiedad de Rubén Emilio Pacífico Pérez, Agencia que sí se encuentra registrada como su cliente, con Código 508390, al margen que conforme a los formularios presentados de solicitudes de pedido de cerveza, se advierte que fue el propietario de esta agencia, quien solicitó la compra de cerveza, pidiendo que las facturas sean emitidas a nombre de Ignacio Sirpa y que el hecho de que las facturas hayan sido emitidas a su nombre no involucra que haya sido el quien compró y luego comercializó ese producto, lo que además evidencia que la administración tributaria no efectuó una investigación que permita establecer con certeza quién era en realidad el sujeto pasivo que se benefició con ingresos por ventas no declaradas, peor aún si la propia CBN SA., informo que Ignacio Sirpa Gómez no tenía contratos con la misma, que se trataba de un sub-cliente, entonces era su deber establecer como se dijo antes, quién es el sujeto pasivo respecto del cual se verificaría el hecho generador del tributo, lo que sin duda alguna vicia la vista de cargo.

En ese sentido el art. 96 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310, específicamente establecen que la vista de cargo debe contener entre otros, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Así debe contener la liquidación previa de la deuda tributaria; acto u omisión que se le atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones y requerimiento a la presentación de descargos. Asimismo, en el marco de lo dispuesto por el art. 98-I de la L. N° 2492, fijará la base imponible sobre base cierta o sobre base presunta con la liquidación previa del tributo adeudado. En este contexto, también el indicado artículo señala que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos viciará de nulidad la vista de cargo.

Contrastado estos requisitos con el contenido de la vista de cargo, es evidente que ésta no contiene los fundamentos de hechos relacionados específicamente al origen de la deuda tributaria; es decir, de donde emerge ésta, cual su hecho generador y que dio lugar a la imposición del IVA correspondiente a los periodos anotados, ausencia que vicia de nulidad dicho acto porque no cumple los requisitos formales, indispensable para que alcance su fin.

El parág. II del art. 115 de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso en concordancia con los núm. 6 y 7 del art. 68 de la L. N° 2492 los cuales establecen que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados y aportar en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos. Aspecto que se violentó en la presente causa por cuanto se vulneró el derecho a la defensa, al no haberse investigado y/o verificado los argumentos de descargo del contribuyente.

En ese contexto el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 aplicable supletoriamente al caso por la permisón contenida en el núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 señala que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, asimismo

el art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé que es procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

Si bien es cierto que se presume la legitimidad de los actos administrativos, sin embargo la Vista de Cargo N° 23-0001753/12 de 14 de noviembre no cumplió con lo previsto por el art. 96 de la L. N° 2492 que a su vez afecta la validez de la resolución determinativa, por cuanto el art. 99 del Cód. Trib., señala de manera imperativa los requisitos mínimos que debe contener la misma, traducidos en fundamentos de hecho y de derecho, cuya ausencia conlleva a la nulidad del acto en cuestión. En esta línea, la resolución normativa de directorio 10-0037-07, en su art.17-3) exige la relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información presentados por el sujeto pasivo y valoración realizada por la Administración Tributaria, aspecto incumplido por cuanto se arrastró en dicha resolución los vicios de la vista de cargo, lo cual conlleva también incumplimiento del art. 99-II de la L. N° 2402 y art. 17 de la RND N° 10-0037-07.

Sobre la aplicación del art. 76 de la L. N° 2492.

El art. 76 señala que en los procedimientos tributarios, administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable, cuando éstos señalen expresamente que se encuentra en poder de la administración tributaria. Sobre este punto la institución demandante indica que se evidenció que el contribuyente, compro producto de la Cervecería Boliviana Nacional y luego los comercializó, omitiendo declarar sus ventas y en razón a ello se habría violado este artículo. Al respecto la vista de cargo no valoró los descargos presentados por el contribuyente relativos a que éste no tenía relación alguna con la CBN SA., que si aparece su nombre en las facturas es porque la Agencia de Cerveza YULI a través de su propietario pidió que las facturas salgan a ese nombre, por lo que la Administración Tributaria debió realizar una investigación para determinar fehacientemente quien tiene la calidad de sujeto pasivo y por ende el hecho generador tributario y el origen de la determinación de la deuda por los conceptos del IVA e IT por cuanto no se ha demostrado con documentación fehaciente de los registros pertinentes al efecto, las transferencias supuestamente realizadas sobre las cuales se generaron los impuestos.

Sobre el Principio de verdad material.

Al respecto la institución demandante dice que la contribuyente no presentó descargos que desvirtúen los cargos establecidos en su contra, por tanto la administración tributaria, aplicó el principio de verdad material respecto a la determinación del adeudo tributario. Una vez más se reitera los fundamentos de los puntos precedentes en lo concerniente a que no se demostró que se haya operado transferencia alguna con documentación fehaciente o cualquier otro medio probatorio que haya constatado la venta de cerveza por parte de Ignacio Sirpa Gómez, remitiéndose sólo a suposiciones pero no así con el acaecimiento del hecho generador de los impuestos determinados. Es más la institución demandante confiesa en esta parte que aplicó un principio de verdad material para determinar un adeudo tributario cabalmente porque no existe contrato o documento fehaciente que demuestre la transferencia y por consiguiente el monto de estas transferencias sobre la que se debe aplicar el porcentaje establecido para dichos impuestos, criterio anulado por la resolución jerárquica a efectos de verdaderamente establecer el origen de la deuda y su consiguiente determinación.

Finalmente, la L. N° 2492, Cód. Trib., en su art. 68 de los derechos en sus incs-2), 6) y 7), establece los derechos del sujeto pasivo y que la administración tributaria debe resolver expresamente las cuestiones planteadas por éstos dentro de los plazos establecidos, así como a formular y aportar todo tipo de pruebas, alegatos que deberán ser considerados adecuadamente por los órganos competentes, al emitir la resolución respectiva.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la disposición final 3°, de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 41, interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Regional Santa Cruz, representada por Mayra Ninoshka Mercado Michel; en consecuencia mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1825/2013 de 07 de octubre.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



314

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 17, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1866/2013 de 14 de octubre (fs. 3 a 11), el memorial de contestación de fs. 23 a 26, la réplica de fs. 47 a 49, la dúplica de fs. 75, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Manuel Félix Sangueza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 13 a 17, manifestando que al amparo de lo previsto en los artículos 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1866/2013 de 14 de octubre.

Inicia el memorial señalando que mediante comunicación interna, la gerencia nacional de fiscalización, instruyó la realización de control diferido regular a 13 declaraciones únicas de exportación, entre las que se encuentra la DUE 2011/543/C-565, que corresponde a Aniceto Felipes Mamani, en las que se encontraron indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Hizo referencia a dos aparatos para mezclar (Betón) hormigonero con las siguientes características: Declaración única de exportación (DUE): 2011/543/C-579. Correspondiente a la partida arancelaria: 8474.31.90.00. Tipo de mercancía identificada como: Los demás aparatos para mezclar (Betón). Exportador: Aniceto Felipes Mamani. Cantidad: 2. Consignatario: Beleza's Import & Export Ltda., Iquique – Chile. Con un valor FOB: "\$US. 800.00." (Sic). Asignado a canal: verde.

Indica además que se llenó la DUE de manera incorrecta, pues en el origen, casilla 16, se consignó como si el producto exportado fuese de origen boliviano y que no se presentó la documentación señalada por el inc. c) del num. 15 de la RD N° 01-014-06 de 3 de agosto, como tampoco se presentó la Carta de Porte Internacional.

Agrega que la descripción de la mercancía es genérica, como aparatos para mezclar (Betón), pero que no se detalló las características de las máquinas; que la partida arancelaria consignada, corresponde a máquinas y aparatos para mezclar hormigoneras.

Por otra parte, que faltan documentos que evidencien que las mercancías objeto de la exportación, fueron legalmente importadas al país y que se encontraban en libre circulación, lo que acredita que el importador adecua su acción a la previsión de los incs. b) y g) del art.181 del Cód. Trib.

Que luego del proceso de investigación, se emitió la resolución sancionatoria en contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-0011/2013 de 21 de febrero, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, en contra de Aniceto Felipes Mamani y Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., con cédula de identidad N° 3502563, en aplicación de los incisos b) y g) del art.181 del Cód. Trib., disponiendo que al no existir mercancía comisada, se dé aplicación al parág. II del art.181 del cuerpo normativo indicado, además de imponer la sanción de multa, equivalente al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, que asciende al monto de \$us. 12.648.00, que en fase de ejecución deberá ser convertido a Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV).

Finalmente, citando el sub num. xi de la fundamentación técnica-jurídica de la resolución impugnada, manifestó que la autoridad jerárquica determinó anular la Resolución pronunciada en Alzada, ARIT/CHQ/RA 0175/2013 de 8 de julio, hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional, para que en una nueva, se individualice la tipicidad en que incurrió el exportador, como el transportista.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Alega que la autoridad general de impugnación tributaria, emitió una resolución jerárquica ultrapetita, considerando aspectos relacionados a que el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 005/2011, no cumplió con las condiciones establecidas por el art. 96 parág. II y 168 num. I del Código Tributario Boliviano, que no fueron recurridos por el sujeto pasivo.

Por otro lado señala que el acta de intervención, cumple con todos los requisitos establecidos por el art. 96, parág. II del C.T.B., cuyo contenido transcribe, al igual que el del art. 76 y 65 de la misma norma, señalando a continuación que los sujetos pasivos no pudieron

desvirtuar lo afirmado por la aduana, por lo que se habría incurrido en el ilícito de contrabando, tipificado en el literal b) del art. 181 de la L. N° 2492.

Manifiesta que el art. 98 de la L. N° 1990, establece que la exportación definitiva es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero y que están destinadas a permanecer definitivamente fuera del país, sin el pago de tributos aduaneros, salvo los casos establecidos por ley; por otro lado que el art. 99 de la misma norma, establece que el Estado garantiza la libre exportación de mercaderías con excepción de aquellas que están sujetas a prohibición expresa y de las que afectan la salud pública y la seguridad del Estado y otros; del mismo modo, hace referencia al art. 160 y 181 de la L. N° 2492 y concluye reiterando que la acción incurrida por Aniceto Felipes Mamani y Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transporte Orient Truck FF SRL., se adecúa a lo previsto en el art. 160-4 y art. 181-b) y g) del Cód. Trib. Boliviano, por lo que a criterio suyo, corresponde declarar probado el contrabando contravencional.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ 1866/2013 de 14 de octubre y en consecuencia se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS-0011/2013 de 21 de febrero.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 19 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que a efecto de la notificación a Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transporte Orient Truck FF SRL., se libre orden instruida, cuya ejecución se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 23 a 26, fue providenciado a fs. 28, disponiéndose su reserva hasta la devolución de la provisión citatoria.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada el 30 de julio de 2014, como consta por la literal de fs. 42, fue devuelta según nota de fs. 43 y recibida de acuerdo con el cargo de la vuelta, providenciándose a fs. 44 y disponiéndose su arribo al expediente.

Por otra parte, en relación con el memorial de contestación a la demanda de fs. 23 a 26, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 21), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación a la demanda, manifiesta que no obstante que la resolución jerárquica impugnada se encuentra plena y claramente respaldada, corresponde señalar que la misma resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-009/2011 de 2 de diciembre, para que la administración aduanera, emita una nueva acta que individualice la tipicidad incurrida por el exportador y el transportista, además fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, por lo que la instancia jerárquica, no emitió pronunciamiento de fondo, sino simplemente obró velando porque el proceso administrativo, no contenga vicios.

Respecto a lo anterior señala que de la revisión del recurso jerárquico interpuesto por Fernando Flores Choque, en representación de la Empresa de Transporte Nacional e Internacional "Orient Truck F.F. SRL", en el numeral I, relativo a la nulidad del acta de intervención y resolución sancionatoria, solicitó expresamente la nulidad del acta de intervención, por lo que la instancia jerárquica procedió a revisar el cumplimiento de los requisitos de la misma, conforme dispone el parág. I del art. 211 del Cód. Trib., resultando entonces, que la administración aduanera, no puede alegar que la resolución jerárquica contenga un fallo ultrapetita.

Que de la revisión del Acta de Intervención Contravencional, se evidenció que la Administración Aduanera calificó la conducta de Aniceto Felipes Mamani (exportador) y Fernando Flores Choque (Empresa de Transporte), como contravención aduanera de contrabando, de conformidad con los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, sin discriminar a qué tipo contravencional sancionatorio se adecúa la conducta del exportador y de la empresa de transportes, existiendo ausencia de calificación específica de la conducta para cada sujeto procesal, causándoles indefensión y vulnerando los arts. 96-II y 168 de la L. N° 2492, porque la calificación de la conducta del exportador en la comisión de un ilícito tributario aduanero, no puede ser la misma que el de la empresa de transporte; adicionalmente, tampoco citó la normativa que habría contravenido y estableció de manera general la tipicidad de los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, sin individualizar la que le corresponde al exportador y al transportista. En síntesis, no contiene fundamentos de hecho y derecho que respalde su motivación, conteniendo vicios que vulneran el principio del debido proceso en su elemento principal que es el derecho a la defensa, reconocidos por los arts. 115-I y II, 117-I de la C.P.E. y 68-6 de la L. N° 2492, por lo que en aplicación del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable en materia tributaria por mandato del art. 74-1 de la L. N° 2492, correspondía anular la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es el acta de intervención contravencional.

Por lo expresado afirma que no son evidentes los argumentos planteados por la entidad demandante, y que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción de lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en todo lo fundamentado en la resolución jerárquica.

Finaliza citando como línea doctrinal de la autoridad de impugnación tributaria, la Resolución AGIT-RJ/257/201 de 20 de julio, además de las resoluciones AGIT-RJ-1774/2013 de 2 septiembre, AGIT-RJ-1824/2013 de 07 de octubre; AGIT-RJ1896/2013 de 16 de octubre y AGIT-RJ-0146/2014 d 31 de octubre; y por otro lado como referente jurisprudencial, la S.C. N° 584/06-R de 20 de julio de 2006.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1866/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 47 a 49, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 50, disponiéndose su arribo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica.

Luego, a través del memorial de fs. 75, se presentó dúplica, en el que del mismo modo se reiteraron los argumentos expresados en la contestación a la demanda y que fue providenciado a fs. 77.

Diligenciada la orden instruida con la notificación al tercero interesado, el 16 de octubre de 2014 según consta a fs. 92, fue devuelta como consta por el memorial de fs. 94 y recibida según cargo de la vuelta, correspondiéndole la diligencia de fs. 95, por la que se dispuso su arribo al expediente y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia", mediante proveído de fs. 101.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración aduanera emitió el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-009/2011 de 2 de diciembre (fs. 54 a 63, Anexo 2), identificando como sindicados del ilícito de contrabando, a Aniceto Felipes Mamani (exportador), y Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL.

La descripción de la mercancía objeto de contrabando, fue identificada como dos unidades de aparatos para mezclar (Betón) – hormigoneras, con documento único de exportación (DUE) 2011/543/C-565, con un valor FOB de \$us. 6.324.-, cada uno, haciendo un total de \$us. 12.648.-

Por otra parte, el cálculo preliminar de tributos aduaneros, que incluye el tributo omitido por concepto de Gravamen Arancelario (GA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), fue establecido en la suma de UFV 12.532,27, calificándose la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo dispuesto por los incs. b) y g) del art.181 de la L. N° 2492 acto administrativo que fue notificado en secretaría el 21 de diciembre de 2011, como consta de fs. 64 a 65 del Anexo 2.

III.2.- Posteriormente se emitió la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-0011/2013 de 21 de febrero (fs. 68 a 73, Anexo 2), por la que se determinó declarar probada la comisión de la contravención de contrabando contra Aniceto Felipes Mamani y Fernando Flores Choque y tomando en cuenta que no existe mercancía comisada, en observancia de lo dispuesto por el parág. II del art.181 de la L. N° 2492, se dispuso la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de \$us. 12.648.00.-

Se determinó asimismo, instruir la ejecución del monto señalado de acuerdo con lo que determina la Sección VII del Capítulo II, Título II del Cód. Trib.

Se dispuso por otra parte, que la administración aduanera, en coordinación con el Control Operativo Aduanero (COA), proceda a la captura del vehículo descrito en el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-009/2011 de 2 de diciembre.

Finalmente, que la administración aduanera, queda encargada de la anulación de la DUE 2011/543/C-565, además de comunicar al Registro Único para la Administración Tributaria (RUAT), para su bloqueo en el sistema.

III.3.- Interpuesto recurso de alzada por Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., de acuerdo con el memorial de fs. 61 a 66 del Anexo 1, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CHQ/RA 0175/2013 de 8 de julio (fs. 102 a 107, Anexo 1), disponiendo confirmar la resolución sancionatoria impugnada.

III.4.- En virtud de lo anterior, Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., por memorial de fs. 124 a 126 del Anexo 1, interpuso recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1866/2013 de 14 de octubre (fs. 169 a 177, Anexo 1), decidiendo anular la Resolución ARIT/CHQ/RA 0175/2013 de 8 de julio; en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-009/2011 de 2 de diciembre, debiendo la Administración Aduanera, emitir una nueva, que individualice la tipicidad de la conducta en que incurrieron el exportador y el transportista, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, en cumplimiento de las previsiones contenidas en el parág. II del art.96 y en el parág. I del art.168 de la L. N° 2492, así como en el art.66 del D. S. N° 27310.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si es evidente que la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-009/2011 de 2 de diciembre, ordenando la emisión de una nueva, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, en cumplimiento de las previsiones contenidas en el parág. II del art.96 y en el parág. I del art.168 de la L. N° 2492, así como en el art.66 del D.S. N° 27310, vulneró normas que rigen la materia y emitió un fallo ultrapetita.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto al supuesto que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución ahora impugnada, hubiera pronunciado un fallo ultra petita, corresponde el siguiente análisis:

El principio de congruencia, es aquel que establece los límites dentro de los cuales se da respuesta a la pretensión jurídica de las partes; es decir, que lo resuelto por la autoridad administrativa o jurisdiccional, debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no siendo posible deducir, suponer, inferir, colegir o presumir lo que las partes quisieron decir o afirmar.

Cuando se produce la vulneración del principio de congruencia, evidentemente el juzgador incurre en un vicio procesal que da lugar a la nulidad de obrados, como también es cierto que la falta de congruencia en una resolución, puede favorecer a una de las partes en perjuicio de la otra.

En el caso de autos, de la revisión del recurso jerárquico deducido por Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., por memorial de fs. 124 a 126 del Anexo 1, en el parág. I, fs. 123, señala: "nulidad del acta de intervención y resolución sancionatoria", haciendo referencia del mismo modo, a los arts. 35 y 36 de la L. N° 2341 y al num. 1 del art.74, como a los parágs. II y III del art. 96 del Cód. Trib.

Más adelante, en el inc. A), a fs. 124, indicó: "vicios del acta de intervención y nulidad por falta de orden de fiscalización de control posterior." y, a fs. 125 vta., en el inc. B), hizo referencia a los: "vicios de la resolución sancionatoria".

En respuesta a lo referido por el recurrente, la autoridad demandada, en el sub num. xi del punto IV.4, fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada, expresó:

"xi. En ese sentido de la revisión del acta de intervención contravencional, se evidencia que calificó la conducta del Aniceto Felipes Mamani (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte), como contravención aduanera de contrabando de conformidad con los incisos b) y g) del art.181 de la L. N° 2492 (C.T.B.), sin embargo, no determinó a qué tipo contravencional sancionatorio se adecuaba la conducta del exportador y de la empresa de transportes; en ese sentido, se establece que la ausencia de una calificación específica de la conducta para cada sujeto procesal causó la indefensión del recurrente, situación que vulneró los arts. 96, parág. II y 168 de la L. N° 2492 (C.T.B.), toda vez que no identificó claramente el cargo, acto u omisión que se atribuyen a los responsables de la contravención, puesto que la calificación de la conducta del exportador en la comisión de un ilícito tributario aduanero de contrabando no puede ser la misma que el de la empresa de transporte."

Se manifestó asimismo en la resolución jerárquica ahora impugnada, que no se citó específicamente la normativa que hubiera contravenido el transportista en el presunto ilícito de contrabando, ni se individualizó la responsabilidad que corresponde al exportador como al transportista; ausencia de elementos que vulneran el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa de todo administrado, citando al respecto los parágrafos I y II del art.115 y el parág. I del art.117, ambos de la C.P.E., así como el num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492.

En virtud de lo precedentemente relacionado, se establece que la resolución jerárquica impugnada, dio respuesta a los agravios expresados por Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., en su recurso jerárquico, no encontrándose evidencias de la vulneración del principio de congruencia como expresó el demandante en la acción en estudio, como tampoco existen elementos que lleven a la convicción de la existencia de vulneración del parág. II del art.96 y del parág. I del art.168 de la L. N° 2492.

En cuanto a la invocación de los arts. 76 y 65 del Cód. Trib., referidos a la carga de la prueba y la presunción de legitimidad de los actos de la administración, constituyendo la razón por la que "...los sujetos pasivos no pudieron desvirtuar lo aseverado por la aduana", cabe recordar que la jurisprudencia constitucional se ha expresado en relación con el procedimiento administrativo sancionador, a través de la S.C.

N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre otras, indicando: “El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: ‘Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal.’ (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159).”

El art. 76 de la L. N° 2492, dispone: “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria.”

De acuerdo con la jurisprudencia y normativa precedente, tomando en cuenta la previsión del art. 76 de la L. N° 2492 y siendo que se trata de la imposición de una sanción, no es al contribuyente a quien corresponde probar los hechos, sino a quien acusa, que en este caso es la administración aduanera.

Al respecto, se debe considerar dos principios en relación con lo anterior, el de presunción de inocencia y el de igualdad de las partes en el proceso. Es decir, que la administración aduanera debe considerar la disposición del art.116 de la C.P.E., así como el parág. I del art.180 de la referida norma fundamental.

En ese sentido, el art.76 de la L. N° 2492, indica: “...quien pretenda hacer valer sus derechos...”; es decir, una u otra parte dentro del proceso, pues de otro modo, en el sentido pretendido por la administración aduanera, la previsión legal tendría que disponer que se trate específicamente, del contribuyente o el sujeto pasivo que pretenda hacer valer sus derechos.

En cuanto a la presunción de legitimidad de los actos de la administración en virtud de lo dispuesto por el art. 65 de la L. N° 2492, debe tenerse presente que se trata de una presunción juris tantum, es decir, entretanto se pruebe lo contrario. En el caso presente, se sometió la causa a control de legalidad a través de un proceso contencioso administrativo, verificándose que lo que determinó la autoridad demandada es evidente, en sentido que se vulneró el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa del recurrente, Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., lo que determinó que se disponga la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-009/2011 de 2 de diciembre, debiendo la administración aduanera, emitir una nueva, que individualice la tipicidad de la conducta en que incurrieron el exportador y el transportista, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, en cumplimiento de las previsiones contenidas en el parág. II del art. 96 y en el parág. I del art. 168 de la L. N° 2492, así como en el art. 66 del D.S. N° 27310.

En consecuencia, de acuerdo con la relación efectuada en el acápite precedente, como del contenido del inc. g) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable en la materia por remisión del art. 200 de la L. N° 2492, cuyo contenido indica que “Las actuaciones de la administración pública por estar sometidas plenamente a la ley, se presumen legítimas, salvo expresa declaración judicial en contrario”, en el caso de autos, el demandante no probó que la emisión del acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-009/2011, se haya sujetado a la ley, provocando la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa del administrado, por lo que no resulta aplicable la presunción de legitimidad de los actos de la administración en la especie.

Respecto a los arts. 98 y 99 de la L.G.A., N° 1990, se trata de normas de contenido meramente descriptivo, que establecen en qué consiste la exportación definitiva y la garantía del Estado sobre la libre exportación de mercancías, con excepción de aquellas sujetas a prohibición expresa, respectivamente, por lo que dichas normas no son susceptibles de vulneración en sí mismas, debiendo considerarse que el demandante se limitó a citarlas, incumpliendo el deber y la carga procesal que la ley le impone de argumentar fundamentar sus pretensiones, lo que no puede ser suplido por este Supremo Tribunal de Justicia, razón por la que no corresponde realizar mayores consideraciones.

En referencia a la cita del art. 160 del Cód. Trib., y específicamente de su num. 4, en relación con el último párraf., del art.181 de la misma norma, modificado en su importe por la L. N° 317, se debe mencionar lo siguiente:

El num. 4 del art.160 de la L. N° 2492, sobre las contravenciones tributarias, señala esta conducta como: “Contrabando cuando se refiera al último párrafo del art.181.” Por su parte, el último párrafo del artículo indicado, dispone: “Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 10.000, la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente código.”

La L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en su disposición adicional décima sexta, modificó el monto señalado en la norma a UFV 200.000.- suma que fue modificada previamente por la L. N° 100 de 4 de abril de 2011, al equivalente de UFV 50.000.-

En virtud de lo anterior, como fue manifestado líneas arriba, se reitera que el demandante restringió su exposición a una descripción y relación normativa carente de argumentación y fundamentación, lo que impide a este tribunal pronunciarse al respecto.

En relación con la afirmación del demandante, en sentido que la acción en que incurrieron Aniceto Felipes Mamani y Fernando Flores Choque, se adecua a la tipificación prevista en el num. 4 del art.160 e incs. b) y g) del art. 181 del Cód. Trib., correspondiendo por ello declarar probado el contrabando contravencional e imponer la sanción correspondiente, una vez más se debe insistir en que no es suficiente acusar, sino que se debe probar la acusación.

El numeral 4 del art. 160 del Cód. Trib., tipifica el contrabando como contravención, cuando el monto de la mercancía de que se trate, no supere el equivalente de UFV 200.000.- En el caso presente, de acuerdo con lo determinado en la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-009/2013 de 21 de febrero, se determinó que el valor de la mercancía comisada, alcanza a la suma de \$us. 12.648.00.- que no

supera el equivalente referido en Unidades de Fomento a la Vivienda, constituyendo en ese sentido una acción de contrabando contravencional.

El art.181 del Cód. Trib., por su parte, indica que comete contrabando, quien incurra en una de las conductas que describe, entre las que el inciso b), señala el "...tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales." Y, el inciso g) del mismo compilado legal, determina que es también la, "...tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita."

En el caso de autos, la autoridad demandada determinó que en la emisión del acta de intervención contravencional, no fue individualizada la conducta exteriorizada por Aniceto Felipes Mamani (exportador) y Fernando Flores Choque (transportista), pues por una parte, en materia sancionatoria la responsabilidad es personal en función de la acción u omisión en que el sujeto hubiere incurrido; y por otra, se trata de dos personas que actuaron juntas presumiblemente a efecto de desarrollar las acciones que derivaron en la demanda en análisis, pero que por la condición de cada una de ellas de acuerdo con los datos del proceso, una como exportador y la otra como transportista, no pueden tener el mismo grado de participación, ni expresar la misma conducta, por lo que tampoco puede derivar en la misma responsabilidad, más aun tomando en cuenta el contenido de la S.C. N° 1863/2010-R de 25 de octubre, citada al resolver el punto V.1.- de la presente sentencia y la aplicación de los elementos del debido proceso en el ámbito del derecho sancionador administrativo.

VI.- Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1866/2013 de 14 de octubre, no incurrió en ninguna vulneración de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 17, interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la resolución AGIT-RJ 1866/2013 de 14 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



315

Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz (COTEL S.R.L.)
c/ Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 52, interpuesta por la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Limitada, representada legalmente por Jorge Fabián Guillen Rubín de Celis en su condición de Presidente del Consejo de Administración y representante legal de COTEL Ltda.; solicita se declare la nulidad de la R.M. N° 269 de 16 de octubre de 2013; respuesta cursante de fs. 105 a 112; no cursa réplica; ni duplica; a fs. 267-268 memorial de la Autoridad Regional y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte ATT en su condición de tercer interesado; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada; y.

I. De la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho.

A través de las resoluciones administrativas regulatorias ATT-DJ-M TL 0776/2011 y 0013/2012 de 25 de noviembre de 2011 y 13 de enero de 2012, respectivamente, la Autoridad de regulación y fiscalización de telecomunicaciones y transportes declaró la caducidad de las concesiones otorgadas mediante contratos de concesión, autorizaciones transitorias especiales, Nos. 047/96 de 14 octubre de 1996 y 853/01 y 855/01 de 7 de septiembre de 2001, a favor de ITS S.R.L., para operar redes públicas de telecomunicaciones y prestar los servicios de distribución de señales de audio y video, larga distancia nacional e internacional, local y telefonía pública, al haber incurrido en la causal de caducidad de concesión establecida en el art. 14 de la L. N° 164 y en el art. 22 del R. L.T., aprobado por el D.S. N° 24132.

Posteriormente, mediante Auto ATT-DJ-A TL 0045/12 de 22 de febrero de 2012, notificado a COTEL Ltda., el 8 de marzo de 2012 se negó ser notificada a esta cooperativa, con la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-M TL 0776/2011 de 25 de noviembre de 2011, como tercera interesada expresando el director ejecutivo de la ATT; respecto a la solicitud de notificación estese a lo dispuesto en el art. 9 parág. II del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo aprobado mediante D.S. N° 27172, toda vez que COTEL Ltda., no es un tercero interesado dentro del proceso administrativo. Además rechazo el efecto suspensivo pedido por esta cooperativa a la ejecución de la resolución administrativa señalada, lo cual condujo en lo temporal a la intervención del ITS S.R.L. por la propia ATT y la designación de un interventor.

Posteriormente ante la impugnación a esta decisión se emitió la R.M. N° 325, por la que el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda revocó de forma total la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0449/2012 y del Auto ATT- DJ-A TL 0045/2012, y señaló que COTEL Ltda., como adquirente precario de ITS S.R.L., tenía el derecho a ser notificada como tercero interesado con la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DI-M TL 0776/2011, que dispuso la caducidad de las concesiones de ITS S.R.L.

Notificada con la indicada Resolución Administrativa Regulatoria N° 0776/2011, el ahora demandante interpuso recurso de revocatoria, que generó la emisión de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0452/2013 de 7 de agosto de 2013, con la cual su art. único resuelve rechazar el recurso de revocatoria, interpuesto contra las Resoluciones Regulatorias ATT-DJ-RA TL 0776/2011 de 25 de noviembre de 2011 y ATT-DJ- RA TL 0013/2012 de 13 de enero de 2012, presentado por COTEL Ltda., confirmando en todas sus partes los actos administrativos recurridos.

En dicho contexto COTEL Ltda., interpuso recurso jerárquico contra esta resolución de revocatoria que a su vez, dio lugar a la emisión de la R.M. N° 269 de 16 de octubre de 2013 que resuelve rechazar el recurso jerárquico interpuesto por COTEL Ltda., en consecuencia confirma totalmente la Resolución Regulatoria N° 452 de 7 de agosto de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda de derecho.

La falta de notificación oportuna a COTEL Ltda., con las Resoluciones ATT-DJ-M TL 0776/2011 de 25 de noviembre y ATT-DI- RA TL 0013/2012 de 13 de enero, contrario el ordenamiento legal vigente y conlleva a un daño jurídico y económico a la Cooperativa que represento, pues en contra de lo determinado por el Ministro de Obras Publicas Servicios y Viviendas en su R.M. N° 269 de 16 de octubre de 2013 en sus partes considerativas páginas 5 a 9 de 9, la ATT incumplió lo establecido por el art. 12 de la L. N° 2341 que prevé: "art. 12 terceros interesados. Cuando de los antecedentes de una actuación administrativa se estableciera que además de las personas comparecidas otras pudiesen tener un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado, se les notificara con las actuaciones para su participación en el proceso, sin que proceda retrotraer el procedimiento". Ello en razón a que COTEL Ltda., no tuvo conocimiento notificadorio de los actuados intimatorios o de caducidad de concesiones en el ámbito de telecomunicaciones de I.T.S. S.R.L., pues en todo caso el interés comercial de esta cooperativa se hubiera diluido. Sin embargo el Ministro de Obras Públicas Servicios y Viviendas en su R.M. N° 269 de 16 de octubre de 2013, establece que todo el proceder de la Cooperativa que representa, fue un intento de deslindar responsabilidades pág. 7 de 9, en vía jerárquica, cuando objetivamente COTEL Ltda., fue notificada con las Resoluciones ATT-DJ-RA TL 0776/11 de 25 de noviembre de 2011 y ATT-DJ-RA TL 0013/12 de 13 de enero de 2012, recién el 2 de julio de 2013; por tanto en qué debido proceso podían haber procedido a presentar oportunamente argumentos o descargos que fueran posibles, para ejercer su derecho a la defensa. Es más no existió legalmente efecto o eficacia para COTEL Ltda., según el art. 32 de la L. N° 2341 referido a que los actos administrativos se presumen válidos y producen efectos desde la fecha de notificación, respecto de los alcances de las Resoluciones ATT-DJ-RA TL 0776/2011 de 25 de noviembre y ATT-DJ-RA TL 0013/2012 de 13 de enero, pues jamás estas fueron notificadas sino hasta el 2 de julio de 2013 y causan daño grave en lo patrimonial a la Cooperativa que representa, pues se ha operado una intervención y licitación de las concesiones en el ámbito de telecomunicaciones de ITS S.R.L. a la luz del Art. 15 de la L. N° 1632. A continuación transcribe el Art. 22 del D.S. N° 24132 modificado por el D.S. N° 24778, que prevé que el titular de una concesión para servicios al público no podrá ceder ni transferir la concesión, los derechos, ni las obligaciones establecidas por ella sin previa autorización de la Superintendencia de Telecomunicaciones.

A continuación bajo el epígrafe de agravio de prescindir procedimiento, señala que esto acarrea la nulidad conforme al Art. 35-c) de la L. N° 2341 de la R.M. N° 269 de 16 de octubre, cuando resolvió que COTEL Ltda., pudo haber entendido un silencio administrativo negativo de la ATT respecto de la solicitud de transferencia de cuotas de capital en ITS S.R.L.; sin embargo como se desprende de antecedentes el proceder del regulador de telecomunicaciones se alargó temporalmente con actuados evidentes que no demostraron inactividad plena sino más bien contradicciones procedimentales. Que a COTEL Ltda., no le asistiría contar con una autoridad competente que le haga conocer la radicatoria de sus procesos, señalado de forma contundente en el recurso de revocatoria y jerárquico.

Petitorio.

En virtud de los antecedentes y de los argumentos expuestos, de conformidad con el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., pide se declare probada la demanda y se declare la nulidad de la R.M. N° 269 de 16 de octubre de 2013, asimismo se declare la nulidad de las Resoluciones ATT-DJ-RA TL 0776/11 de 25 de noviembre de 2011 y ATT-DJ-RA TL 0013/12 de 13 de enero de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

No puede alegarse que las resoluciones impugnadas fueron emitidas sin haberse resuelto la solicitud de autorización para la transferencia de concesiones y licencias otorgadas a ITS S.R.L., a favor de COTEL Ltda., puesto que operó el silencio administrativo negativo, previsto en el Parág. III del art. 17 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo y que la empresa peticionante no activo ni dedujo los recursos correspondientes, dando pie a la misión de las resoluciones impugnadas, las cuales están motivadas en cuanto a los fundamentos que llevaron al ente regulador a caducar las concesiones del ITS S.R.L.

Al haberse operado el silencio administrativo negativo ante la solicitud de autorización de transferencia presentadas por ITS S.R.L., se entiende que el regulador no autorizó la misma, razón por la que los actos administrativos impugnados demostraron fehacientemente que ITS S.R.L., realizó actos de disposición de sus concesiones a favor de COTEL LTDA., sin la autorización del regulador, incurriendo en la causal de caducidad de concesión establecida en el núm. 1 del art. 40 de la L. N° 164 y art. 22 del entonces vigente reglamento aprobado por el D.S. N° 24132. El ente regulador, en el marco de sus facultades establecidas en la L. N° 164, tiene la atribución de "disponer la caducidad y/o terminación anticipada del contrato de concesión, autorización transitoria especial, otorgado a los operadores que infrinjan la normativa, como la transferencia o disposición de un título habilitante, sin la autorización expresa del ente regulador".

Con referencia a que el demandante no fue notificado con las resoluciones administrativas regulatorias ATT-DJ-RA TL 0776/2011 y ATT-DJ-RA TL 0013/2012, en la R.M. N° 325 ese Ministerio ya resolvió tal aspecto aceptando el recurso jerárquico contra la resolución administrativa regulatoria ATT-DJ-RA TL 0449/2012, interpuesto por COTEL Ltda., revocando totalmente dicha resolución y el Auto ATT-DJ-RA TL 0045/2012, e instruyendo a la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes atienda los memoriales presentados por COTEL Ltda., el 4 de enero y 10 de febrero de 2012, conforme a los criterios de adecuación a derecho expuestos en esa resolución ministerial, referidos en resumen, a que la cooperativa como adquirente precario del ITS S.R.L., tenía el derecho a ser notificada como tercero interesado con la Resolución Administrativa Regulatoria N° 0776/2011 que declaró la caducidad de las concesiones de ITS S.R.L., y con todo acto administrativo definitivo posterior, determinación que fue cumplida por el ente regulador al notificar a la Cooperativa, el 2 de julio de 2013, con las resoluciones regulatorias señaladas que abrieron la vía recursiva que permitió a la cooperativa presentar el recurso jerárquico y la demanda contenciosa administrativa, concluyendo que no existe la supuesta afectación a los derechos incoados por el demandante.

En cuanto a que no habría operado el silencio administrativo negativo al no haberse cumplido lo previsto por la R.A. N° 02/2009 que dispuso el levantamiento de la suspensión de plazos de todos los procedimientos administrativos, solicitudes y trámites en curso a partir del 28 de julio de 2009, debido a que el ente regulador debía conocer esa reiniciación en cada caso notificando al interesado con la radicatoria del proceso ante la nueva entidad, de acuerdo a lo dispuesto por la Disposición Transitoria Décimo Quinta del D.S. N° 071 y a que por otra parte, al no haberse dado cumplimiento con lo previsto en el parág. II de la disposición final primera de ese decreto, que con relación a los recursos interpuestos ante las ex Superintendencias de Telecomunicaciones y Transporte, dispuso que el plazo de la etapa procesal en que se encuentre el recurso, sería nuevamente computado a partir de la notificación a las partes con la radicatoria del proceso, por lo que el trámite de solicitud de autorización de transferencia presentado por el ITS S.R.L., y aceptado por COTEL Ltda., técnicamente aún estaría suspendido; debe decirse que la Disposición Final Primera del citado decreto, estableció que las ex superintendencias sectoriales y generales mediante nota expresa, debían remitir los procesos, a los Ministerios, la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero y a las Autoridades de Fiscalización y Control Social según corresponda, a efecto de disponer su radicatoria y que el plazo de la etapa procesal en que se encuentre el recurso, sería nuevamente computado a partir de la notificación a las partes con la repetida radicatoria del proceso; es decir, que tal disposición normativa no es aplicable al caso presente, ya que se refiere a un trámite de solicitud de autorización de transferencia y no a un recurso administrativo.

En relación a que la R.M. N° 269 habría avalado procedimientos contrarios a norma al confirmar la declaratoria de caducidad, intervención y "licitación de licencias de concesión" de ITS S.R.L.; es necesario precisar que la R.M. N° 269 únicamente rechazó el recurso jerárquico planteado por COTEL Ltda., en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-D-J-M TL 0452/13 de 7 de agosto de 2013 y en consecuencia confirmó dicha resolución, no habiéndose pronunciado acerca de la intervención efectuada por la ATT a la Empresa ITS S.R.L., ni respecto a ninguna licitación de las concesiones y licencias otorgadas por el ente regulador a favor de ITS S.R.L., que se hubiese programado; ya que ninguno de tales puntos fue objeto de la controversia planteada por COTEL Ltda., al interponer recurso jerárquico en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria 0452/2013.

Adicionalmente, reiteran que COTEL Ltda., tanto en la instancia de revocatoria como jerárquica intento deslindar su responsabilidad respecto al tema de fondo que pretende revertir, el cual es la caducidad de las concesiones otorgadas a favor de ITS S.R.L., transferidas a COTEL Ltda., sin autorización del ente regulador.

Indica que la motivación fundamental expuesta por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte, para las decisiones adoptadas a través de las resoluciones impugnadas se basó en que, de acuerdo a las investigaciones efectuadas por esa entidad y respaldadas por la documentación presentada por ITS S.R.L. y el Registro de Comercio, se determinó fehacientemente que el 16 de febrero de 2009, mediante Escritura Pública No 103/2009, ITS S.R.L., transfirió la totalidad de sus cuotas de capital a favor de COTEL Ltda., sin contar con la autorización del ente regulador, incurriendo en una causal de caducidad de concesiones y revocatoria de licencias, aspecto que no ha sido negado, rebatido o cuestionado por el demandante.

Con respecto al presunto daño económico causado a COTEL Ltda., por la declaratoria de caducidad de concesiones y revocatoria de licencias otorgadas al ITS S.R.L., se precisa que cualquier daño es el resultado del incumplimiento a la normativa vigente al haber adquirido el 100 % de las cuotas de capital de ITS S.R.L., sin autorización previa del ente regulador, será de directa responsabilidad de esa cooperativa.

Petitorio.

Por los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Cooperativa de Teléfonos Automáticos La Paz Ltda. COTEL Ltda., contra la R.M. N° 269 de 16 de octubre de 2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- Mediante Resoluciones Administrativas Regulatorias ATT-DJ-M TL 0675/2011 y 0676/11 de 19 de octubre de 2011, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte notificó a la Empresa Imagen de Televisión satelital Cable Color S.R.L. ITS S.R.L., que presuntamente incurrió en la causal de caducidad de concesión establecida en el art. 14 de la entonces vigente L. N° 1632 y en el art. 40 de la L. N° 164 General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación, concediendo 20 días hábiles administrativos para presentar prueba de que contaba con la autorización del ente regulador para realizar actos de disposición de los derechos otorgados a favor por los contratos de concesión, autorizaciones transitorias especiales, Nos. 047/96, de 14 de octubre de 1996 y 853/01, 854/01 y 855/01 de 7 de septiembre de 2001.

2.- Posteriormente se emitieron las Resoluciones Administrativas Regulatorias ATT-DJ- RA TL 0776/2011 y 0013/2012 de 25 de noviembre de 2011 y 13 de enero de 2012, respectivamente, en las que, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes declaró la caducidad de las concesiones otorgadas mediante Contratos de Concesión, Autorizaciones Transitorias Especiales, Nos. 047/96 de 14 octubre y 853/01 y 855/01 de 7 de septiembre de 2001, a favor de ITS S.R.L., para operar Redes Públicas de Telecomunicaciones y prestar los Servicios de Distribución de Señales de Audio y Video, Larga Distancia Nacional e Internacional, Local y Telefonía Pública, al haber incurrido en la causal de caducidad de concesión establecida en el art. 14 de la L. N° 164 y en el art. 22 del Reglamento a la Ley de Telecomunicaciones aprobado por el D.S. N° 24132.

Después, mediante Auto ATT-DI-A TL 0045/2012 de 22 de febrero de 2012, notificado a COTEL Ltda., el 8 de marzo de 2012 se dispuso la negativa de notificación a esta cooperativa, con la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0776/11 de 25 de noviembre de 2011, como tercera interesada expresando el director ejecutivo de la ATT: en base a lo dispuesto en el art. 9 parág. II del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo aprobado mediante D.S. N° 27172, toda vez que COTEL Ltda., no es un tercero interesado dentro del proceso administrativo. Además rechazo el efecto suspensivo pedido por esta cooperativa a la ejecución de la resolución administrativa señalada, lo cual condujo en lo temporal a la intervención del ITS S.R.L. por la propia ATT y la designación de un interventor. Posteriormente ante la impugnación a esta decisión se emitió la R.M. N° 325, por la que el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda revocó de forma total la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0449/2012 y del Auto ATT-DJ-A TL 0045/2012, y señaló que COTEL LTDA., como adquirente precario de ITS S.R.L., tenía el derecho a ser notificada como tercero interesado con la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0776/2011, que dispuso la caducidad de las concesiones de ITS S.R.L.

3.- Notificada con la indicada R.A. R. N° 07761201L, el ahora demandante interpuso Recurso de Revocatoria, que generó la emisión de la resolución administrativa regulatoria ATT-DJ-M TL 045212013 de 7 de agosto, la cual en su artículo único resuelve rechazar el recurso de revocatoria, interpuesto contra las resoluciones regulatorias ATT-DJ-M TL 077612011 de 25 de noviembre de 2011 y ATT-DJ-RA TL 0013120L2 de 13 de enero de 2012, presentado por COTEL Ltda., confirmando en todas sus partes los actos administrativos recurridos.

4.- Posteriormente COTEL Ltda., interpuso Recurso Jerárquico contra esta Resolución de Revocatoria que a su vez, dio lugar a la emisión de la R.M. N° 269 de 16 de octubre de 2013 que resuelve Rechazar el Recurso Jerárquico interpuesto por COTEL Ltda., en consecuencia confirma totalmente la R. R. N° 452 de 7 de agosto de 2013.

5.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 200, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que no fue absuelta, a fs. 267 a 268 cursa memorial de la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte ATT en su condición de tercer interesado; no cursa duplica.

6.- Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 278, se dispuso autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la R.M. N° 269/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar si existía obligación legal de notificación a la empresa demandante con las resoluciones administrativas regulatorias ATT-DJ-RA TL 0776/2011 y ATT-DJ-RA TL 0013/2012 y si ITS S.R.L., realizó actos de disposición de sus concesiones a favor de COTEL Ltda., sin la autorización del ente regulador.

V. Análisis del problema jurídico planteado:

Es necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Sobre si existía obligación legal de notificación a la empresa demandante con las resoluciones administrativas regulatorias ATT-DJ-RA TL 0776/2011 y ATT -DJ-RA TL 0013/2012.

A objeto de contextualizar esta controversia es necesario referirse que de antecedentes se evidencia que el 9 de diciembre de 2008, ITS S.R.L., solicitó ante la Ex Superintendencia de Telecomunicaciones Sittel la autorización para la transferencia de concesiones y licencias otorgadas a esta empresa a favor del COTEL Ltda., y que no se habría emitido la resolución correspondiente que resuelva dicha solicitud.

El art. 17 parág. III de la L. N° 2341 establece que transcurrido el plazo sin que la administración pública hubiera dictado resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud, por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso por la vía jurisdiccional.

A su vez, el art. 34 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el sistema de regulación sectorial SIRESE, aprobado mediante D.S. N° 27172, preceptúa sobre el silencio, en el entendido que se presume negativo cuando la Administración no emita pronunciamiento en los plazos establecidos en la normativa vigente con relación a la solicitud, petición o recurso administrado, entre ellas: a) tener por denegada su solicitud o petición o recurso e interponer en consecuencia el recurso o acción que corresponda.

En ese contexto conforme el repetido art. 17 de la L. N° 2341, si transcurrido el tiempo previsto de 6 meses, sin que la administración pública hubiera dictado la resolución expresa, como en el presente caso, el administrado podrá considerar desestimada su solicitud, por silencio administrativo negativo, en cuyo caso podrá deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional. Se entiende que éste es una ficción legal que trae consecuencias procesales es decir da la posibilidad al administrado de activar los recursos posteriores ante la inactividad administrativa.

El Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo aprobado mediante D.S. N° 27113 en su art. 71, parág. I-g), dispone que para las resoluciones de fondo, la administración pública tiene un plazo de veinte días para la respuesta a su petición, salvo que exista plazo delimitado de emisión de una resolución o acto administrativo determinado; en ese contexto, el art. 72 de este cuerpo legal señala que el silencio administrativo negativo de la administración, resultante de no emitir un pronunciamiento en los plazos determinados por la normativa vigente y con relación a la solicitud, dará lugar a que el administrado considere el trámite o procedimiento denegado y en consecuencia, según esta disposición normativa, el afectado podrá hacer uso de los recursos administrativos vigentes en el ordenamiento administrativo aplicable al caso, de lo que se evidencia que operó el silencio administrativo en vista de que desde el momento de la petición realizada por la empresa ITS S.R.L., de 9 de diciembre de 2009 a la emisión de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0776/2011 de 25 de noviembre, pasaron más de seis meses, situación que activo a la empresa ITS S.R.L., activar los mecanismos de impugnación establecidos en la normativa administrativa, aspecto que no ocurrió, por lo que el ahora demandante COTEL Ltda., no puede fundamentar una supuesta violación a su derecho, con el argumento de que las resoluciones regulatorias, fueron emitidas sin haberse resuelto la solicitud de autorización para la transferencia de concesiones y licencias otorgadas a ITS S.R.L., a favor de COTEL Ltda., por ende habiéndose operado el silencio administrativo negativo y al no haber activado ningún medio de impugnación, se dio pasado a la emisión de las resoluciones que dispusieron la caducidad de las concesiones de ITS S.R.L.

En ese contexto, el reclamo jurídico que realiza el demandante de que no fue notificado con las resoluciones administrativas regulatorias ATT-DI-RA TL 0776/2011 y ATT-DJ- RA TL 0013/2012 no tiene asidero legal alguno por cuanto, de los datos del proceso se evidencia que mediante R.M. N° 325 el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda resolvió aquello, por cuanto revocó de forma total la resolución administrativa regulatoria ATT-DJ-RA TL 0449/2012 y del Auto ATT-DJ-A TL 0045/2012, y señaló que COTEL Ltda., como adquirente precario de ITS S.R.L., tenía el derecho a ser notificada como tercero interesado con la resolución administrativa regulatoria ATT-DJ-RA TL 0776/2011, que dispuso la caducidad de las concesiones de ITS S.R.L., y con todo acto administrativo posterior, determinación que fue cumplida por el ente regulador al notificar a COTEL Ltda., el 2 de julio de 2013, con las indicadas resoluciones aspecto que a su vez dio origen a la vía recursiva que permitió al ahora demandante presentar el recurso jerárquico, lo que demuestra que no existe afectación a los derechos invocados por el demandante referidos a que no fue notificado con las resoluciones de caducidad.

Sobre que si ITS S.R.L., realizó actos de disposición de sus concesiones a favor de COTEL Ltda., sin la autorización del ente regulador.

Conforme sale de antecedentes presentados por ITS S.R.L., y el Registro de Comercio se evidencia que el 16 de febrero de 2009, mediante Escritura Pública No 103/2009 cursante de fs. 186 a 236 y 366 del legajo de antecedentes administrativos, ITS S.R.L., transfirió la totalidad de sus cuotas de capital a favor de COTEL Ltda., sin contar con la autorización del ente regulador, por lo que incurrió en una causal de caducidad de concesiones y revocatoria de licencias, aspecto que no fue negado por el ahora demandante, es más esta entidad mediante memorial presentado el 25 de julio de 2012 al interponer recurso jerárquico contra la resolución administrativa regulatoria ATT-DI-RA TL 0449/2012, señaló que presentó en calidad de prueba el Certificado CERT-EST-JOSC-0008/10 emitido el 28 de julio de 2010 por Fundempresa, solicitud del ente regulador que acredita el registro comercial de ITS S.R.L., y la inscripción de la transferencia del 50% de cuotas de capital a favor de COTEL Ltda., efectuada el 20 de junio de 2008 y la transferencia del 50 % restante, realizada el 16 de febrero de 2009.

Ahora bien; si un operador desea efectuar la transferencia de los derechos otorgados a su favor debe solicitar al ente regulador y obtener la autorización de transferencia correspondiente antes de realizar cualquier acto de disposición de tales derechos.

Para el caso de autos ITS S.R.L., debió esperar la respuesta de la autoridad fiscalizadora de la solicitud de autorización de transferencia presentada el 9 de diciembre de 2008 y no como sucedió que transfirió primero una parte el 50 % con anterioridad, el 20 de junio de 2008 y concretizó la transferencia final el 16 de febrero de 2009, por lo que al haber efectuado dicha transferencia de sus derechos a favor de COTEL Ltda., sin la autorización requerida torna irrelevante que la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones haya o no respondido la solicitud de autorización de transferencia o haya radicado y notificado el reinicio de cómputos, puesto que en los hechos la contravención administrativa, se suscitó a tiempo de efectuar ITS S.R.L., la transferencia sin autorización de sus derechos a favor del ahora demandante.

El D.S. N° 24778, 31 de julio de 1997, que modifica al D.S. N° 24132, en su Anexo I Modificación al Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones, art. 22 dispone que el titular de una concesión para Servicios al Público no podrá ceder ni transferir la concesión, los derechos, ni las obligaciones establecidas por ella, sin previa autorización de la Superintendencia de Telecomunicaciones. Se considerará como transferencia de la concesión, la transferencia del control efectivo sobre el titular de una concesión a través de la venta de acciones u otra transacción equivalente. Las cesiones y transferencias de acciones que no afectan el control efectivo del titular de la concesión, se realizarán libremente y no requieren de aprobación de la Superintendencia de Telecomunicaciones.

Finalmente, no se advierte descargo alguno que enerve el hecho por el cual el ente regulador determinó la caducidad de los derechos otorgados a favor de ITS S.R.L y transferidos a COTEL Ltda.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 52, interpuesta por la cooperativa de teléfonos automáticos la paz limitada, representada legalmente por Jorge Fabián Guillen Rubín de Celis en su condición de presidente del Consejo de Administración y representante legal de COTEL Ltda., en consecuencia mantiene firme y subsistente la R.M. N° 269 de 16 octubre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



316

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 20 interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, la contestación a la demanda de fs. 43 a 46, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 11 de marzo de 2013, se emitió el Acta de Intervención COARPT C-450/2012, emergente del operativo denominado "ARCO IRIS" de 18 de noviembre de 2012 de hrs. 07:35 a.m., del control de vehículos indocumentados, mercancías en la Localidad de Millares del Departamento de Potosí, en ese marco del control del vehículo Camión, marca Nissan, modelo 1991, color azul, con placa de control 1183-FHK, conducido por Martin Duran Quiñones, del cual agentes del COA, procedieron a verificar el mencionado motorizado, en el que se pudo constatar la existencia de 32 bultos de rollo de tela, en el momento de la intervención el chofer del motorizado presentó como documentación: la DUI con el código N° C-1952 de 30 de septiembre de 2012, el cual no coincide el número de modelo con la póliza presentada, ante esta anomalía y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso de la mercancía y al medio de transporte, traslado a depósito de la Aduana para su aforo físico, inventario, valoración e investigación correspondiente. Informe Técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 00151/2013 de 20 de marzo, que refiere al análisis de la prueba de descargo, el cual evidencia que: a momento de la intervención mediante acta de comiso 00840, el señor Martin Duran Quiñones, conductor del vehículo, presentó la DUI 2012/431/C 1952 que de su análisis de la información se observa que no existe correspondencia en la totalidad de las características con las telas descritas en el acta de intervención COARPT C-450/2012, toda vez que no consignan la industria, marca, modelo, tipo, descritos en los Ítems, aspectos estos que no amparan la legal internación a territorio nacional de la mercancía decomisada e incumple el art. 105 del D.S. N° 25870, art. 2 del D.S. N° 0784 que modifica el art. 101 del R. L.G.A. Que las facturas no fueron presentadas en el momento de comiso de las mercancías y consigna descripción no idéntica a mercancías comisadas, por lo que dichas facturas no amparan la legal internación a territorio nacional, del cual se emitió la resolución

sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 082/2013 de 22 de marzo, el cual establece que el accionar de los sujetos pasivos adecuan su conducta a contrabando conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la directora ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria al Confirmar la resolución del recurso de alzada ARIT/CHUQ/RA 0186/2013 de 29 de julio, que revoca parcialmente la resolución administrativa AN-GRPGR-SPCCR B° 82/13 de 22 de marzo de 2013, son refutables, en base a los siguientes argumentos: que el señor Herbert Marcelo Terrazas Rodríguez, solicitó la devolución de mercancías comisadas correspondientes en muestras de materiales de construcción, señalando que al momento de la intervención presentó facturas de compra N° 000073 a nombre de Herbert Terrazas y Factura N° 000326 a nombre de TERRACON SRL., ambas de 17 de noviembre de 2012; al respecto señala que de acuerdo al informe del agente del COA Tte. Fredy Sáenz Flores, refiere que al momento del comiso de mercancías, el conductor del vehículo no presentó facturas razón por la cual no están registrados en el acta de comiso, al respecto transcribe el art. 81 del C.T.B., num. 12-c) del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías RD 01-003-11 de 23 de marzo de 2011, art. 100 del C.T.B., art. 4 de la L. N° 1990, art. 105 del D.S. N° 25870, art. 76, 148, 181 del C.T.B., art. 2 del D.S. N° 708. Finalmente refiere que conceptualmente se entiende por factura de compra o comercial a un documento mercantil que refleja toda la información de una operación de compraventa, que debe reflejar la entrega de un producto o la provisión de un servicio, junto a la fecha de devengo, precio unitario, descuentos y los impuestos, la factura se considera justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio que afecta al obligado al tributo emisión y al obligado tributario receptor.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa interpuesta, se revoque totalmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1958/2013 de 28 de octubre, y se confirme la Resolución Administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 82/2013 de 22 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 43 a 46 y señala lo siguiente:

Que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1958/2013 de 28 de octubre, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos.

Respecto a los argumentos vertidos en la demanda, señala que de los antecedentes administrativos se tiene que el 18 de noviembre de 2012, el control Operativo Aduanero COA levantó el Acta de Comiso PT N° 840, por el decomiso preventivo de 32 bultos de rollos de tela, del camión con placa de control N° 1183 FHK, conducido por Martin Durán Quiñones, momento en el que según dicha Acta, el conductor presentó la DUI C-1952, sin embargo entre ambos documentos se encuentran adjuntas las facturas Nos. 73 y 326. Posteriormente el 13 de marzo de 2013, la Administración Aduanera notificó a Martin Durán Quiñones, Elvira Choque Capuma, Eugenia Gregorio Copa, Herbert Terrazas Rodrigo y Cristóbal Quina Vásquez, con el Acta de Intervención Contravencional COARPT-C-450/2012, de 11 de marzo de 2013, que en su acápite de "relación circunstanciada de los hechos", señala que, el 18 de noviembre de 2012, efectivos del COA, en la Localidad de Millares del Departamento de Potosí procedieron al decomiso de un camión con placa de control N° 1183-FHK donde constataron la existencia de 32 bultos de rollos de tela, asimismo en el acápite "Otros Antecedentes" indica que Martin Duran Quiñones presento originales de las Facturas Nos. 73 y 326 además de la DUI C-1952, otorgando 3 días hábiles para la presentación de descargos. Asimismo el Informe Técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 151/2013 y la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 82/2013 emitidos por la administración aduanera valoran entre otros descargos las Factura Nos. 73 y 326, del cual señalan que si bien el acta de comiso refiere solo a la DUI C1952, como documento presentado en el momento de operativo sin embargo adjunto a dicha DUI y el Acta, se encuentran originales de las facturas descritas emitidas por la "Importadora SOMAPRI" e "Importadora de Material de Construcción IPAMARC" a nombre de Herbert Terrazas y TERRACOM SRL., y concluyen que la descripción comercial y códigos que identifican a la mercancía de forma incompleta, no significa que corresponda a la mercancía decomisada; afirmación esta que carece de sustento legal y contraviene el parág. I del art. 2 del D.S. N° 708, el cual establece que las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo (COA), siendo que el respaldo de una mercancía adquirida en el mercado interno, es la factura, que al ser presentada en el momento del operativo, desvirtúa la comisión del contrabando contravencional de conformidad al art. 200 parág. I del Cód. Trib. Boliviano, corresponde a esta instancia el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el derecho legítimo del sujeto pasivo activo a percibir la deuda, así como del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario.

Por ultimo cita Doctrina Tributaria, respecto al problema jurídico, señalando las siguientes Resoluciones AGIT-RJ/1843/2013, AGIT-RJ/1785/2013 y AGIT-RJ/0193/2014.

II.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadada la demanda contencioso administrativa, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1958/2013, de 28 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Acta de comiso PT N° 000840, de 18 de noviembre de 2012, en el que cursa los datos del vehículo camión con placa de control 1183-FHK, conducido por Martin Durán Quiñones, descripción de la mercancía de, 32 bultos de rollos de tela, marca, cantidad y demás características a determinar en aforo físico, operativo Arco Iris, presentación de documentos al momento de comiso la DUI C-1952, de 30 de octubre de 2012, cursante a fs. 24 del anexo 2.

Acta de Intervención Contravencional COARPT-C-450/2012, de 3 de diciembre, anulada mediante Auto Administrativo AN-GRPGR-SPCCR N° 011/13, de 20 de febrero de 2013, emitiéndose un nuevo Acta de Intervención Contravencional COARPT-C-450/2012 de 11 de marzo de 2013 del operativo "Arco Iris", que en su num. "II relación circunstancial de los hechos", establece que, cuando realizaban el control de vehículos indocumentados y mercancías en la Localidad de Millares del Departamento de Potosí, procedieron al control de un vehículo, conducido por Martin Duran Quiñones, en el que se constató la existencia de 32 rollos de tela, en el momento de la intervención se presentó la documentación consistente en la DUI con el código N° C-1952 de 30/10/2012, ante esta anomalía y presumiendo el ilícito de contrabando, procedieron al comiso de la mercancía y al medio de transporte. Asimismo en su numeral "VII otros antecedentes", establece que el señor Martin Duran Quiñones, presentó la siguiente documentación de respaldo: Factura original No. 00073 en fojas (1), factura original No. 000326 en fojas (1), DUI C-1952 en fs. (2). En su num. "IX presentación de descargos", establece el plazo de tres días hábiles para la presentación de descargos computables a partir de su legal notificación, cursante de fs. 14-15, 132, 134 a 149 del anexo 2.

Nota de 4 de diciembre de 2012, de Cristóbal Quina Vásquez y Elvira Choque Capuma de Quina, dirigida a la Administración Aduanera, por el que presenta documentos de descargo, consistentes fotocopias legalizadas de las DUI's C-1026 de 11/07/2012, C-815 de 06/06/2012, C-1952 de 30/10/2012 y C-1780 de 15/10/2012. Asimismo solicitan que analizada y compulsada la documentación se proceda a la devolución de la mercancía previa las formalidades que se comprometen a cumplirlas de acuerdo a norma aduanera, cursante de fs. 44 a 108.

Nota de 10 de diciembre de 2012, de Eugenia Gregorio Copa, dirigida a la administración aduanera, por el que presenta copia del RUA N° 529899, del vehículo Camión Nissan, con placa de control 1183-FHK, en el que cursa la firma de Gustavo Zúñiga Duran Asesor de Créditos Banco Solidario S.A., cursante de fs. 110 a 118 del Anexo 2.

Nota de 10 de diciembre de 2012, de Herbert Marcelo Terrazas Rodríguez, representante legal de TERRACOM SRL., dirigida a la administración aduanera, por el que solicita la liberación de las muestras de materiales de construcción, que cuentan con las facturas de ley, las cuales fueron presentadas por el chofer del vehículo en el momento de la intervención, cursante de fs. 120 a 122 del Anexo 2.

Informe Técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 009/2012 de 12 de enero de 2013, que en su acápite "V Conclusiones", concluye que: existen dos factura originales N° 000073 y 000326 ambos de 17/11/2012 en el expediente del operativo denominado arco iris adjuntas al acta de comiso, cursante de fs. 124-125 del Anexo 2.

Nota de 14 de marzo de 2013, de Cristóbal Quina, por el que presenta documentación consistente en las DUI's C-1952 de 15/11/2012, factura de zona franca No 1785, DUI C-815 de 29/6/2012, factura zona franca N° 1534, DUI C-1026 de 4/8/2012, factura de zona franca N° 1598, en todas cursa información adicional, cursante de fs. 153 a 214 del anexo 2.

Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 082/2013 de 22 de marzo, notificada en Secretaria el 27 de marzo de 2013, que resuelve declarar probada la comisión de contravención aduanera por contrabando en contra Martin Duran Quiñones, Omar Ariel Nina, Sandor Gabriel Policarpo Rojas, Huáscar Sarabia Aquino, Roció Marlene Escobar Guerra, Herbert Marcelo Terrazas Rodríguez, se dispone el comiso definitivo de la mercancía descrita en los ítems 1 al 222 del acta de intervención COARPT C-450/2012, que no se aportaron pruebas para desvirtuar el ilícito de contrabando contravencional establecido en el art. 181-b) del C.T.B., cursante de fs. 232 a 242 del Anexo 2.

Recurso de alzada interpuesto por TERRACOM SRL., resuelta mediante resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0186/13 de 29 de julio de 2013, por el que resuelve revocar parcialmente la resolución sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 082/2013, dejando sin efecto el comiso definitivo de los ítems 209 al 222 y manteniendo firme y subsistente el comiso de la mercancía descrita en los ítems 206, 207 y 208 del acta de intervención contravencional COARPT-C-450/2012 en sujeción al art. 212-a) del C.T.B., cursante de fs. 80 a 87 del Anexo 1, contra la que interpone recurso jerárquico, dictándose la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1958/13, de 28 de octubre de 2013, que resuelve confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0186/2013 de 29 de julio, disponiendo la devolución de la mercancía descrita en los ítems 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221 y 222, y manteniendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en los ítems 206, 207 y 208 de la citada acta de intervención, que la recurrente no desvirtuó la comisión de contrabando contravencional conforme lo previsto en el art 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, cursante de fs. 174 a 184 del Anexo 1.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto a fs. 60, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., réplica cursante de fs. 55 a 57, dúplica cursante de fs. 61 a 63 del expediente, respuesta del tercero interesado Empresa TERRACOM SRL., cursante de fs. 72 a 74.

Concluido el trámite se decretó a fs. 86, "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Sobre la problemática planteada, esta se circunscribe en determinar, si se cometió el ilícito de contrabando conforme el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano como resultado de una errónea aplicación e interpretación del art. 2 parág. I del D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010.

Previo a ingresar al análisis del caso de autos, resulta necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean

gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entidad demandada.

Al respecto ingresando al desarrollo de la controversia y control de legalidad, corresponde analizar y precisar los hechos sucedidos en la fase administrativa y contrastarlos con los argumentos expuestos en la demanda, el mismo que resulta ser deficiente por cuanto se limita a realizar una transcripción de la normativa legal sin subsumirlo a los hechos, de los cuales se tiene que:

El art.181-b) de la L. N° 2492, establece que comete contrabando el que realice tráfico de mercancías sin la documentación legal y la tenencia o comercialización de mercancías extranjeras, sin que hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita. El último párrafo del citado art. 181, señala que cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menos a 10.000 UFV cuantía modificada por el parág. II del art. 21 de la L. N° 100, a 50.000 UFV, la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV de la L. N° 2492.

El art. 2 parág. I del D.S. N° 708, Reglamento de la L. N° 037 de 10 de agosto de 2010, modificatorio de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano y la L. N° 1990 General de Aduanas, con relación al régimen de delitos y sus procedimientos y las sanciones aplicables a los delitos aduaneros, refiere: "El traslado interno, interprovincial e interdepartamental, de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación". "Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero (COA)". Refiere por su parte el art. 3 (transporte interno) del mismo cuerpo normativo; "El transportador nacional que preste servicio público de traslado de mercancías nacionalizadas, efectuado por rutas interdepartamentales e interprovinciales, deberán presentar durante el operativo los documentos señalados en el parág. I del art. 2 del D.S. N° 708".

En ese contexto, los arts. 76 y 77 parág. I de la L. N° 2492 señalan con claridad que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos y podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho.

En autos y de la revisión de antecedentes, se establece que la Administración Aduanera de Interior Potosí, no demostró objetivamente que las mercancías con respaldo de facturas N° 000073 y 000326, sean de origen extranjero, o que dichas facturas carecen de valor legal para la adquisición de mercancías en el mercado interno o que no tuvieran la descripción exacta de la mercancía, no existiendo elementos probatorios sobre este aspecto en antecedentes administrativos, que demuestren que la Empresa TERRACON SRL., sea importadora de la mercadería comisada, por el contrario, se evidencia que el 18 de noviembre de 2012, la administración aduanera en la Localidad de Millares, procedió al comiso de mercadería consistente en 32 bultos de rollos de tela (según informe y acta de intervención) sin hacer referencia a la demás mercadería encontrada en el camión con placa de control 1183-FHK, el cual es objeto de análisis, descritos con los ítems 209 al 222 habiendo sido solo estos impugnados en instancia jerárquica, consistente en: 2 puertas interiores, 1 puerta exterior metálica, 1 cabina para baño AT-218, 1 inodoro SP-175, 1 lavamanos mueble PS-7000, 1 lavamanos ST-16, 1 caja cielo falso blanco, 1 caja cielo falso 255-4, 1 caja cielo falso 255-3 y 35 ms2 porcelanato W65122 y 2 m2 de piso bambú; que del análisis de la documentación cursante en antecedentes, se advierte que dicha mercancía fue adquirida en el mercado interno, respaldados en la Factura N° 000073, emitida por Importadora SOMAPRI, a favor de Herbert Terrazas y Factura N° 000326 emitida por Importadora IPAMARC a favor de TERRACOM SRL, ambas de 17 de noviembre de 2012, cuyos originales no fueron considerados y/o valorados por la administración aduanera, así se advierte del acta de intervención contravencional, que en su capítulo "VII otros antecedentes", establece que Martín Durán Quiñones (conductor del vehículo incautado) presentó la siguiente documentación de respaldo: Factura original No. 00073 en fojas (1), factura original No. 000326 en fojas (1), DUI C-1952 en fojas (2), cursante de fs. 14-15 del Anexo 2; y de la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 082/2013 de 22 de marzo, toda vez que la misma establece en su parte resolutive primera que Herbert Marcelo Terrazas Rodríguez y TERRACOM SRL., no aportó con prueba que desvirtuó el ilícito de contrabando contravencional establecido en el art. 181-b) del C.T.B.; afirmación esta que no coincide con la verdad material de los hechos, más aun si conforme al acta de intervención antes mencionada se establece la existencia de las facturas que respaldan la mercancía comisada, cursantes a fs. 25 y 27 del Anexo 2, las cuales detallan la mercancía señalada anteladamente, lo que implica que no se procedió a un debido proceso contravencional en cuanto a valoración de la prueba conforme a la verdad material y la sana crítica.

Por las consideraciones descritas precedentemente, se concluye que la conducta de Herbert Marcelo Terrazas Rodríguez, no se adecua a la tipificación de contrabando dispuesta en el art. 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492 Cód. Trib., Boliviano, habiendo la AGIT en el marco de lo dispuesto por el art. 200 parág. I de la L. N° 3092 y art. 4-c) y d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, emitido la resolución bajo los principios de sometimiento pleno a la Ley y de verdad material sobre los hechos, en razón a que las Facturas N° 000073 y 000326, presentadas oportunamente respecto a los Ítems 209 al 222 gozan de pleno valor legal que amparan la compra, traslado de la mercancía adquirida en el mercado interno y venta efectuada por el importador al sujeto pasivo, la primera a nombre de Herbert Marcelo Terrazas Rodríguez y la segunda a nombre de la importadora TERRACOM SRL., representada legalmente por Herbert Marcelo Terrazas Rodríguez. De lo referido, se advierte que no es evidente la errónea interpretación del art. 2 parág. I del D.S. N° 708 alegado por la entidad demandante, por haberse demostrado que la mercadería comisada fue adquirida en el mercado nacional, que además, las facturas como elemento de prueba presentados y descritos en el acta de intervención contravencional COARPT-C-450/2012 de 11 de marzo de 2013 y

resolución sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 082/2013, indubitamente respaldan la legal adquisición, detalle y traslado de la mercadería por las rutas interdepartamentales o interprovinciales.

V. Conclusiones

De lo expuesto, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1958/2013 de 28 de octubre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal tributaria citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 20, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1958/2013, de 28 de octubre.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



317

Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 17 interpuesta por Gerencia Distrital de La Paz I del SIN, la contestación a la demanda de fs. 38 a 43, réplica de fs. 49 a 52 y dúplica de fs. 57-58, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria en virtud a sus facultades específicas de control, comprobación, verificación, fiscalización, investigación establecidas en los arts. 66, 100 y 103 de la L. N° 249, funcionarios de fiscalización del SIN, el 27 de marzo de 2013, se constituyeron en el domicilio fiscal de la contribuyente Judith Poma Carpio, denominado The Besth, con el fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, habiéndose constatado que la contribuyente se encuentra inscrita en un régimen tributario simplificado categoría 5, que no le corresponde, según su actividad de cortes y peinados que consta de seis dependientes, tres peluqueros, dos estilistas y una peinadora, además de la venta de productos como ser tintes, cremas, shampoos, correspondiendo dicho régimen a pequeños negocios, llegando a sobrepasar el capital establecido para el régimen simplificado, características que hacen que deba pertenecer al régimen general, motivo por el cual se labro el Acta de Verificación y Clausura N° 12294, sancionando al contribuyente con la clausura del negocio en aplicación a la L. N° 317 y art. 163 de la L. N° 2492, del cual cursa recurso de alzada resuelto mediante resolución de recurso de alzada N° ARIT-LPZ/RA 0763/2013, que Anulo obrados hasta el Acta de Verificación y Clausura N° 12294, confirmada mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1931/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la AGIT al confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0763/2013, la cual anula obrados hasta el acta de verificación y Clausura N° 12294, lesiona los derechos subjetivos de la administración tributaria puesto que considera de manera errada los datos del proceso y llega a violar normativa jurídica tributaria vigente, conforme a lo siguiente:

La Autoridad General de Impugnación Tributaria viola las facultades inherentes de la administración tributaria otorgadas mediante ley, desconoce el valor legal que se atribuyen a sus actos, llegando a una emitir una resolución parcializada y en evidente vulneración de las normas rigen el presente caso; al respecto señala que las facultades que posee la administración tributaria, tiene como finalidad verificar el

cumplimiento de las obligaciones fiscales, en ese fin, se constituyeron en el domicilio fiscal de Judith Poma Carpio, salón de belleza The Besth, del cual se evidenció que estaba inscrita en un régimen distinto al que le corresponde, motivo por el cual se labró el acta de verificación y Clausura N° 12294, sancionándola con la clausura del negocio, decisión está que fue en aplicación de la disposición adicional cuarta de la L. N° 317 y disposición adicional decima primera de la L. N° 291 que modifican los arts. 162 y 163 de la L. N° 2492; que en virtud a la facultad del art. 64 de la L. N° 2492 la administración tributaria emitió la resolución normativa de Directorio N° 10-0009-13, que en su art. 2 introduce modificaciones al art. 9 capítulo II de la RND N° 10-0037-07, que expresa: "Sanción por omisión de inscripción en los registros tributarios, inscripción o permanencia en un régimen distinto al que le corresponde, es la clausura inmediata del establecimiento hasta que regularice su inscripción". Que el régimen tributario simplificado es aplicable únicamente a "pequeños negocios", que tienen un capital entre 12.000.-, Bs a 37.000.- Bs, y que deben ser atendidos por la misma contribuyente y no así por los dependientes, que la suma de las ventas de todo el año no debe superar los Bs 136.000.-, conforme al D.S. N° 24484 de 29 de enero de 1997, que de los antecedentes descritos así como de la prueba, se establece que la actividad de la contribuyente es contrario al Régimen Tributario Simplificado por lo que debe cambiar al régimen general.

Refiere a la legalidad y buena fe de los actos de la administración tributaria; señala que la AT, rigió sus actuaciones como dispone el art. 28-b) de la L. N° 1178, concordante con el art. 65 de la L. N° 2492, por el que se presume la legalidad de todas las actuaciones de los servidores públicos del SIN, en ese marco señala la S.C. N° 0258/2007-R de 10 de abril, que refiere al principio de buena fe, aplicada por la AT en cada uno de los actos administrativos que celebros.

Violación de principios y valores constitucionales; al respecto hace referencia al principio de supremacía descrito en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, del cual en el caso de autos la resolución jerárquica impugnada ignora el principio imperativo sentado en la sentencia de carácter obligatoria y vinculante, además de no haber tomado en cuenta los principios y valores de igualdad, progresividad, proporcionalidad, universalidad, no habiendo la AGIT interpretado la norma aplicable al caso concreto desde y conforme la Constitución.

Refiere a la motivación de toda resolución; señala que en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1931/2013, no existe el elemento de fundamentación ya que no se consideró, ni valoro los antecedentes administrativos presentados por la administración tributaria, hechos estos que denotan la falta de cuidado con la que se actuó, para lo cual cita las SS.CC. Nos. 0043/2005-R de 14 de enero y N° 1060/2006-R.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1931/13 de 23 de octubre de 2013 emitida por dicha autoridad administrativa y en consecuencia se mantenga firme y subsistente el Acta de Verificación y Clausura N° 12294 de 27 de marzo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 38 a 43 y señala lo siguiente:

II.1. Referente a que la AGIT viola las facultades de la administración tributaria; al respecto señala que las actuaciones de la AT no se encuentran respaldadas con ninguna prueba que sea oponible al presunto infractor y comprometa la responsabilidad de los funcionario actuantes en la verificación del ilícito, que la imposición de una sanción por la contravención de omisión de inscripción en los registros tributarios previsto por el art. 163 del C.T.B., sin que conste prueba de cargo por parte de la administración, vulnera el principio de presunción de inocencia, establecido en el art. 16 de la C.P.E., y que para que exista un ilícito tributario en un Estado Constitucional, es necesario que previamente exista el "tipo" (circunstancia fáctica descrita por ley) y que por ello se aplique una sanción, de manera que la subsunción de la conducta antijurídica accione la posibilidad de aplicar una determinada norma que castigue el quebrantamiento del orden jurídico, conforme los principios tributarios constitucionales de legalidad y tipicidad recogidos en el art. 6-6) de la L. N° 2492, que ya se señaló en la resolución jerárquica que la AT, no determino por ningún medio probatorio o indicio verificable fehaciente, cuál fue el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable, que se adecue al tipo de inscripción a un régimen tributario que no le corresponde, pues no se demostró por ningún medio objetivo de prueba, que la contribuyente no debiera estar inscrita en el Régimen Tributario Simplificado y que el monto de su capital sobrepasa el capital establecido para dicho régimen, no existe documento que respalde o demuestre la verificación efectuada por el SIN, afectando de esta manera la seguridad jurídica y el debido proceso, garantías constitucionales que amparan al contribuyente conforme la S.C. N° 0486/10-R de 5 de julio de 2010. Que las afirmaciones efectuadas por funcionarios del SIN, no se ajusta al marco legal y normativo que rige la materia, y que se presume la legalidad de los actos de la Administración conforme el art. 65 de la L. N° 2492, pero que estos deben ser fundados en elementos objetivos de prueba y en disposiciones legales específicas. Asimismo transcribe la Resolución AGIT-RJ/0870/2012 del sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3., y como Jurisprudencia la S.C. N° 0584/06 de 20 de junio de 2006.

II.2. Respecto a la "legalidad y buena fe de los actos de la administración tributaria se debe presumir la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la administración tributaria, además la AGIT ha ignorado el principio interpretativo y los valores constitucionales, y que la resolución no cuenta con la fundamentación"; señala que conforme a los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y el art. 198-e) y 211-1 de la L. N° 3092, se establece que, quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico en resguardo al principio de congruencia que rige en la justicia tributaria. Por último que el proceso contencioso administrativo asume el papel de controlar la legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las extralimitaciones de la administración, del cual transcribe la Resolución STG-RJ/0268/2006 como línea doctrinal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, así como la S.C. N° 0228/13 de 2 de julio de 2013, las cuales refieren al principio de congruencia.

II.3. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1931/13, de 23 de octubre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Acta de Intervención y Clausura N° 12294 de 27 de marzo de 2013, emergente del proceso de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales del salón The Best de propiedad de Judith Poma Carpio, donde se constató que se encuentra inscrita en un régimen que no le corresponde, sancionándola con la clausura inmediata del negocio por el lapso de tres días continuos, en virtud al art. 160-2), art. 161-2) y 170 de la L. N° 2492, cursante a fs. 1 el Anexo 2.

Número de identificación tributaria, perteneciente a la contribuyente Poma Carpio Judith, con número de NIT 4749735010, domicilio fiscal Av. Saavedra Nro. 1835 zona Miraflores, actividad Artesano, categoría 1, Régimen Tributario Simplificado, cursante a fs. 2 del Anexo 2.

Hoja de consulta de padrón de 30 de abril de 2013, que en su acápite de datos generales, refiere al NIT 4749735010, asimismo en el acápite de datos específicos, refiere al régimen simplificado, con razón social Poma Carpio Judith y otros datos, cursante a fs. 4 del Anexo 2.

Resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/0763/13, de 8 de julio de 2013, que resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto hasta el acta de verificación y clausura N° 12294 de 27 de marzo de 2013, la administración tributaria, previo a sancionar a Judith Poma Carpio, debe sujetar el procedimiento sancionador a una comprobación y fundamentación en forma veraz e inequívoca de la contravención atribuida a la contribuyente, de tal manera que establezca al régimen tributario al que corresponda en virtud de la facultades otorgadas por los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492, cursante de fs. 69 a 75 del Anexo 1.

Recurso Jerárquico, donde se emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1931/13, de 23 de octubre de 2013, que resuelve confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0763/2013, cursante de fs. 105 a 112 del Anexo 2.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 45, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 49 a 54, dúplica cursante de fs. 57-58, y notificación mediante cedula a la tercera interesada Judith Poma Carpio, cursante a fs. 74.

2.- Concluido el trámite se decretó a fs. 77 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Al respecto, la controversia radica en establecer si, Judith Carpio Poma, incumplió lo establecido en el art. 163 del Cód. Trib., boliviano, al estar registrada en el régimen simplificado, asimismo, si la administración tributaria conforme a las facultades otorgadas por la L. N° 2492, al emitir el acta de verificación y clausura N° 12294, realizó de forma objetiva la verificación y valoración integral de la actividad económica del sujeto pasivo, para determinar que pertenecía a otro Régimen Tributario (general) y no así al Régimen Tributario Simplificado.

Identificada la controversia, corresponde ingresar al control de legalidad para verificar la correcta aplicación de la ley en la resolución jerárquica impugnada, y siendo que las pretensiones de la demanda están relacionadas al debido proceso en la determinación de la infracción por pertenecer a otro régimen, corresponde partir del siguiente marco normativo:

La C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la C.P.E. dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el derecho al debido proceso, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L. N° 025 del Órgano Judicial, que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar (...)". Por su parte, el art. 68-6 del Cód. Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho al debido proceso, derecho que debe ser aplicado por todos los ciudadanos del Estado Plurinacional de Bolivia.

Al respecto, se tiene que el debido proceso en términos generales, es una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones cuando se afectan sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida por un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público. En ese fin uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. Debido proceso, que debe ser aplicado en todo proceso por la administración tributaria al momento de sancionar o emitir un acta de infracción al sujeto pasivo.

Resulta también necesario establecer la normativa del Código Tributario Boliviano, aplicable al caso objeto de estudio, el cual se pasa a transcribir:

Art. 66° (Facultades específicas). La administración tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;
2. Determinación de tributos;
3. Recaudación;
4. Cálculo de la deuda tributaria;
6. Ejecución tributaria;
9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos;
13. Otras facultades asignadas por las disposiciones legales especiales.

Art 93-I-2 (Formas de determinación). I. La determinación de la deuda tributaria se realizará: 2. Por la administración tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por ley.

La sección V: Control, verificación, fiscalización e investigación, establece:

Art. 100° (Ejercicio de la facultad). La administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá:

1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

2. Inspeccionar y en su caso secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, bases de datos, programas de sistema (software de base) y programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad, la información contenida en las bases de datos y toda otra documentación que sustente la obligación tributaria o la obligación de pago, conforme lo establecido en el art. 102° parág. II.

Art. 163° (Omisión de Inscripción en los registros tributarios). “El que omitiera su inscripción en los registros tributarios correspondientes, se inscribiera o permaneciera en un registro tributario distinto al que le corresponda y de cuyo resultado se produjera beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la administración tributaria, será sancionado con la clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción. Sin perjuicio del derecho de la administración tributaria a inscribir de oficio, recategorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro el termino de prescripción”.

Art. 69 (Presunción a favor del sujeto pasivo). En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, has que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la administración tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecido en este código, leyes y disposiciones reglamentarias.

Ahora bien en el caso de autos, se tiene que la administración tributaria en 27 de marzo de 2013, emitió el Acta de Verificación y Clausura N° 12294, a la señora Judith Poma Carpio, propietaria del salón de belleza “The Best”, por no estar inscrita en el régimen que no le corresponde, adoptando como base legal lo establecido en el art. 163 de la L. N° 2492, disposición que establece “la obligación de inscripción en los registros tributarios, se inscribiera o permaneciera en un régimen tributario distinto al que le corresponda, será sancionado con la clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción”, contravención tributaria que fue aplicada a Judith Poma Carpio, por estar inscrita supuestamente en un régimen que no le corresponde.

De lo referido, resulta imperante resaltar algunos aspectos que no fueron considerados ni aplicados por la administración tributaria, al respecto es deber de ésta institución, identificar a un contribuyente que no se encuentra inscrito en los registros tributarios o que se encuentre en un régimen que no le corresponde, conforme a las amplias facultades que le otorgan los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, sin embargo no basta simplemente establecer que no se encuentra inscrito en un régimen que no le corresponde, sino, debe determinarse los elementos, pruebas, y otros aspectos técnicos por medio de documentos fehacientes que conduzcan a establecer que el sujeto pasivo no debería estar inscrito en dicho régimen tributario, en el presente caso, que no le correspondería el Régimen Tributario Simplificado, de lo que se concluye que la administración tributaria, tiene que actuar de manera objetiva y no de forma subjetiva o bajo presunciones, al momento de determinar la contravención o infracción del contribuyente.

Al respecto de la revisión de antecedentes, se advierte que no cursa; 1) Documento de inventario de los productos que supuestamente son vendidos en el salón de belleza de propiedad de Judith Poma Carpio. 2) No se tiene los nombres, cédulas de identidad o contratos de los dependientes o trabajadores de la señora Judith Poma Carpio, que demuestre lo descrito por la AT. 3) No se tiene acreditado mediante documentos o inventario, que el sujeto pasivo tiene como capital invertido en su salón de belleza un monto mayor de Bs 37.000.-, según la demanda (Bs 18.000.-, según D.S. N° 24484), 4) No se tiene acreditado que Judith Poma Carpio, tiene como ingreso anual la suma de Bs 136.000.-, como se tiene descrito en el memorial de demanda del proceso contencioso administrativo; por lo tanto la obligación que nace de la ley requiere de algunos supuestos para que exista la obligación, es decir, debió establecerse cuales fueron las circunstancias del hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos, o lo que es igual a que no cursa en antecedentes documentos, prueba y otros aspectos técnicos, que dieron origen a determinar que Judith Poma Carpio se encuentra inscrita en un régimen que no le corresponde o que no cumple con los requisitos previstos en el art. 3 el D.S. N° 24484, referente a que sujetos pasivos se encuentra dentro del Régimen Tributario Simplificado, consecuentemente no existen elementos de convicción que demuestren que el contribuyente transgredió el art. 163 del Cód. Trib., boliviano, en ese marco correspondía a la administración tributaria aplicar el art. 39 y 69 de la L. N° 2492, es decir presumir la buena fe del sujeto pasivo en cuanto al cumplimiento de la norma tributaria, lo que denota que la administración, no procedió a cumplir con las facultades previstas por los

arts. 66, 95 y 100 del Cód. Trib., boliviano, como lo son el de controlar, comprobar, verificar e investigar y solicitar al sujeto pasivo la información necesaria o documentos y otros datos que sustenten la emisión del acta de verificación y Clausura N° 12294 “respecto a que se encuentra inscrito a un régimen que no le corresponde”.

Consiguientemente del control de legalidad efectuado al procedimiento administrativo, se pudo evidenciar que la administración tributaria no realizó un debido proceso para determinar objetivamente que el sujeto pasivo permanecía en un régimen tributario que no le correspondía, transgrediendo el debido proceso en su elemento al derecho a la defensa, previsto por los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., consecuentemente corresponde la nulidad del acta de verificación y Clausura N° 12294, conforme el art. 35 de la L. N° 2341, extremos que fueron considerados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la emisión de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1931/2013, por lo que la AT no demostró la contravención del art. 163 de la L. N° 2492 por parte de Judith Poma Carpio.

Con estas consideraciones fácticas de derecho y de la revisión efectuada a los antecedentes administrativos, se evidencia que los fundamentos de hecho y derecho establecidos en el Acta de Verificación y Clausura N° 12294, están basadas en argumentos subjetivos y no legales (objetivos), la administración tributaria no demostró cómo se configuró la contravención del art. 163 del C.T.B., referente a la infracción de estar registrado en un régimen tributario que no le corresponde, a más de limitarse a establecer que la señora Judith Poma Carpio está “inscrita en un registro que no le corresponde”, que consideró suficiente para la aplicación de la clausura conforme el art. 163 de la L. N° 2492, cuando tenía la carga probatoria establecida en el art. 76 de la L. N° 2492 de establecer objetivamente la actividad gravada o hecho generador y determinar la calidad del régimen tributario de Judith Poma Carpio propietaria del salón de belleza “The Besth”.

Independientemente de lo señalado, estando desarrollada el fondo de la controversia objeto de la presente demanda contenciosa administrativa, este tribunal considera imperante referirse a los demás agravios alegatos por la administración tributaria, a ese fin se tiene que: 1) Respecto a la violación de las facultades inherentes de la administración tributaria y principio de legalidad; del análisis de los antecedentes y del Acta de Verificación y Clausura N° 12294, así como la resolución jerárquica AGIT-RA 1931/2013, se advierte que dichas facultades previstas en los arts. 66, 95 y 100 del C.T.B., no fueron refutadas (violadas) respecto a su legalidad, al contrario se establece que la Administración Tributaria no procedió al uso de dichas facultades, para tener elementos de prueba que demuestren la infracción cometida por el sujeto pasivo, al contrario se limitó a sancionar con la clausura, lo que claramente demuestra que la AT no resguardo los derechos del sujeto pasivo, asimismo no se advierte vulneración al principio de legalidad, por cuanto dicho principio supone el sometimiento de los gobernantes y gobernados a la Constitución Política del Estado, que en el presente caso fue considerado y aplicado por la AGIT. 2) Respecto a la buena fe de los actos administrativos y transgresión de los principios y valores constitucionales como ser los de igualdad, progresividad, proporcionalidad, universalidad, sobre supuestos privilegios que se hubieran generado a favor de Judith Poma Carpio, excluyéndola del resto de los contribuyentes originando una desigualdad; sobre el mismo se debe establecer que el Tribunal Supremo de Justicia considera importante mencionar que la C.P.E., en el art. 410 establece: parág. I. Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución, asimismo el art. 6 del C.T.B., establece el principio de legalidad o reserva de ley “I. sólo la ley puede: “Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.” De las normas descritas se infiere que tanto los órganos públicos, las funciones públicas se encuentran sometidas a la Constitución Política del Estado, con ese precepto legal el Estado corrige el abuso de poder del Estado, y el art. 6 del C.T.B., al establecer el principio de legalidad o reserva de Ley evita el libre albedrío de los funcionarios públicos. En ese marco el art. 180-I de la C.P.E., fundamenta el principio de la verdad material en la jurisdicción ordinaria que, constituye un avance de la justicia y del derecho en nuestro país, por cuya consecuencia los tribunales ordinarios ejercen una jurisdicción “plena”, toda vez que, no se encuentran limitados al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino que, su conocimiento, comprende al análisis de los hechos alegados e insuficientemente probados, máxime si la doctrina tributaria nacional ha establecido que, en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica fundamental por la que el juzgador en ejercicio de la razón, lógica, experiencia y especialización, puede realizar una aplicación e interpretación objetiva de la ley, concluyendo que los principios jurídicos fundamentales del Derecho Administrativo y Constitucional, son pautas que definen su esencia y justifica su existencia, permitiendo explicar más allá de las regulaciones procesales su porqué y paraqué, debiendo estar en coherencia con el Derecho al Debido Proceso como garantía de todo proceso o sanción que se le atribuya a una persona, por lo expuesto no resulta evidente que se hubiera transgredido los principios y valores de legalidad, buena fe, igualdad, proporcionalidad, progresividad y universalidad tanto del derecho administrativos como constitucionales, más aun cuando la AGIT solo se pronunció respecto a la falta de elementos de prueba fehacientes que demuestren y respalden la sanción de clausura mediante la emisión del acta de verificación y Clausura N° 12294. 3) Respecto a la motivación de toda resolución, que en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1931/2013 no existe el elemento de fundamentación ya que no considero, ni valoro los antecedentes administrativos presentados por la administración tributaria, hechos estos que denotan la falta de cuidado con la que se actuó; al respecto de la revisión integra de la resolución jerárquica AGIT-RJ 1931/2013 y de los antecedentes, se advierte que la autoridad jerárquica expone los motivos y hechos que sustenta su decisión, toda vez que de la estructura de la resolución se advierte que es concisa e integra en todos los puntos demandados, en consideración a los antecedentes cursantes, lo que no implica que necesariamente tenga que ser ampuloso su exposición, por lo mismo no se advierte falta de motivación y fundamentación en la resolución impugnada.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT procedió conforme al principio de verdad material autorizado y respaldado por el art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo aplicable por permiso del art. 74-1 y art. 200-1. de la L. N° 2492.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 17, interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1931/13, de 23 de octubre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



318

Bolivian Oil Service Ltda. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 49 a 59, el memorial de subsana la demanda de fs. 122 a 124, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2013, de 28 de octubre (fs. 1 a 13) y el auto motivado AGIT-RJ 0144/2013 de 13 de noviembre (fs. 12 a 14); el memorial de contestación de fs. 154 a 158, la réplica de fs. 163 a 169, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Alberto Ernesto Emilio Lema Cavour, en su condición de representante legal de la empresa Bolivian Oil Services Ltda. (BOLSER LTDA.), en virtud del Testimonio de Poder 2553/2013 (fs. 83 a 84), se apersonó por memorial de fs. 49 a 59, subsanado de fs. 122 a 124), manifestando que al amparo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2013 de 28 de octubre, y el auto motivado AGIT-RJ 0144/2013 de 13 de noviembre.

Manifiesta que se pretende validar las 9 resoluciones sancionatorias emitidas por la administración tributaria, sin que se haya considerado los descargos presentados por la empresa mediante nota 181/2012 en la que se hizo referencia al por qué no correspondían las sanciones impuestas por la administración tributaria; empero haciendo caso omiso, fundamentó las resoluciones sancionatorias basada en un acto tributario referido a un plan de pagos que no corresponde al presente caso; actos equívocos que más adelante fueron justificados por la autoridad de impugnación tributaria, que valoró los descargos e hizo la labor de la administración tributaria que no le correspondía, confirmando las resoluciones sancionatorias impugnadas, hechos que implican vulneración a sus derechos, pues considera que si el ente fiscal hubiera valorado correctamente los descargos, la empresa hubiera cambiado el objeto del recurso o en su defecto se habrían acogido a su derecho de oportunidad de pago de un 40%, como lo establece el art. 156 de la L. N° 2491.

1.- Ante la administración tributaria.

La Administración Tributaria Regional de la Paz, emitió Proveídos de ejecución Tributaria N° 109/2010, 110/2010, 11/2010, 112/2010, 113/2010, 114/2010, 115/2010, 116/2010 y 117/2010, correspondientes a los periodos fiscales enero a septiembre de 2008 por el Impuesto a las Transacciones (IT), por pagos en defecto a las declaraciones juradas presentadas; proveídos que fueron objeto de un plan de pagos otorgado mediante R.A. N° 26/210; sin embargo, sin considerar los pagos efectuados en dicho plan de pagos, el 28 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó a la empresa demandante con los autos iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03621-12, 25-03622-12, 25-03626-12, 25-03625-12, 25-03719-12, 25-03720-12, 25-03721-12 y 25-03620, todos de 13 de noviembre de 2012; emitiendo posteriormente, 9 resoluciones sancionatorias identificadas con los números 18-1010-12, 18-1011-12, 18-1012-12, 18-1013-12, 18-1013-12, 18-1014-12, 18-1015-12, 18-1016-12, 18-1017-12, 18-1009-12 de 21 de diciembre de 2012.

Manifiesta que, en calidad de descargo y dentro del término legal establecido, la Empresa Bolser SRL., presentó la Nota FGA-BCE N° 181/2012 de 18 de diciembre, en la que hizo alusión a los pagos efectuados: al respecto señala que de corresponder una sanción, la misma no puede recaer sobre el total, sino que se deben considerar los pagos efectuados y solamente el saldo ser sometido a un tratamiento sancionatorio. Sin embargo, la Administración Tributaria (AT) a través de las resoluciones sancionatorias mencionadas, afirmó inicialmente, que no se habrían presentado descargos, y contradictoriamente más adelante, refiere que los descargos presentados por el sujeto pasivo son insuficientes, fundamentando el rechazo, sobre la base de la R.A. N° 26/2008 referida a un plan de pagos de la gestión 2007, siendo que en el caso presente, el proceso sancionador está relacionado con los periodos enero a diciembre de 2008, que están plasmados en la resolución administrativa de plan de pagos N° 26/2010.

2.- Ante la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Por las razones señaladas, el 17 de enero de 2013, Bolser S.R.L., interpuso recurso de alzada alegando que el ente fiscal no valoró correctamente los descargos presentados mediante Nota FGA-BCE N° 181/2012 de 18 de diciembre, lo que considera que vició de nulidad los actos de la administración tributaria y vulneró el derecho al debido proceso y la seguridad jurídica de la empresa; vulneraciones que a su criterio, tampoco fueron valorados por la autoridad de alzada, y producto de ello, confirmó y aceptó los actos de la administración tributaria, efectuando una nueva valoración de los descargos.

3.- Ante la instancia jerárquica

Ante el fallo de alzada, Bolser SRL., dedujo recurso jerárquico, adjuntando pruebas de reciente obtención, consistentes en fotocopia legalizada obtenida de la administración tributaria, de la Nota FGA-BCE N° 181/2012 de 18 de diciembre y la resolución administrativa de plan de Pagos N° 26/2010, señalando sobre esta última que es la que debió valorar la administración tributaria y no así la Administrativa N° 26/2008, como erróneamente fue considerada en los hechos.

Que sin atender sus reclamos, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se limitó a confirmar la resolución de alzada justificando el error de la administración tributaria, señalando que se habría producido una confusión en el objeto de la valoración, pretendiendo de esta manera, dar validez a actos que debieron ser valorados correctamente por el ente fiscal, en virtud de los descargos presentados en etapa probatoria, y no como se pretende, que sea la AIT que, fungiendo como administración tributaria, emita criterio y resuelva a favor del SIN, justificando sus errores.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

1.- Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), siguiendo el lineamiento de la autoridad de alzada, hizo referencia a la prueba presentada ante la Administración Tributaria, además de la aportada mediante juramento de reciente obtención (Nota FGA-BCE N° 181/2012); empero, lo que le causa extrañeza es que en el punto IV de la resolución de alzada, de manera equivocada, sin que le corresponda, la Autoridad de Impugnación Tributaria valoró esos descargos, arrogándose el rol de la administración tributaria, siendo que en base a los antecedentes, debió simplemente limitarse a juzgar sobre lo obrado, porque cualquier valoración de la prueba, le correspondía únicamente a la administración tributaria en virtud de lo dispuesto por el art. 168 de la L. N° 2492, la L. N° 2341 y la C.P.E., y al evidenciar que el ente fiscal incurrió en error, debió anular obrados y ordenar que valoren los descargos presentados como corresponde, ya que lo contrario significaría la usurpación de funciones por parte de la AIT, tomando en cuenta que conforme al procedimiento, una vez presentados los descargos de acuerdo al art. 168 de la L. N° 2492, es la administración tributaria la que en observancia de la norma citada, la L. N° 2341 y la C.P.E., debe valorar correctamente la prueba de descargo, aspecto que en su criterio, vulnera su derecho al debido proceso, en su elemento del derecho a la legítima defensa, pues de haber tenido respuesta en base a la valoración correcta de los descargos por parte de la administración tributaria, y en caso que la empresa hubiese querido impugnar, serían otros los argumentos empleados, limitando incluso el derecho a la oportunidad de pago, por cuanto si la administración tributaria hubiera fundamentado correctamente el rechazo de su descargo, se hubieran acogido a lo establecido en el art. 156 de la L. N° 2492, relativo a la reducción de sanciones.

Señala que los aspectos confirmados por la autoridad jerárquica, están relacionados con las irregularidades cometidas por el ente fiscal al emitir 9 resoluciones sancionatorias, manifestando que el primer vicio está relacionado con las contradicciones en los mismos actos, toda vez que el ente fiscal, inicialmente señaló en su primer considerando, que el contribuyente no presentó descargo alguno dentro del término establecido, ni tampoco comprobante del pago total de la sanción notificada con el auto inicial de sumario contravencional; no obstante y de manera contradictoria, en el segundo considerando, señaló que dentro del término establecido por el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano, Bolivian Oil Services Ltda., presentó carta solicitando se deje sin efecto el auto inicial de sumario Contravencional N° 25-03621-12.

Que esta contradicción se repite en las nueve resoluciones sancionatorias, lo que demuestra que el ente fiscal, no tuvo cuidado de verificar el contenido de esos actos definitivos, y emitió 9 resoluciones sancionatorias con contradicciones e incongruencias, que constituyen vicios de nulidad que deben ser saneados por la misma autoridad que las emitió, no pudiendo ser subsanados por otra autoridad, mucho menos si esta última tiene las características de un juez imparcial.

2.- Refiere que la fundamentación de la resolución impugnada es errónea, porque valida actos que debieron ser advertidos por el propio ente fiscal, aspecto que va en desmedro del debido proceso y la seguridad jurídica, además del principio de formalismo y congruencia, ya que la fundamentación empleada en las 9 resoluciones sancionatorias, está fundada en un acto que no guarda relación con el objeto de los descargos, motivo por el que correspondía la nulidad de obrados, y se ordene a la administración tributaria, que valore correctamente los descargos, considerando no solamente los actos correctos conforme a los periodos fiscales en discusión, sino la existencia de pagos efectuados.

Que de haber analizado correctamente los descargos presentados, la fundamentación de las resoluciones sancionatorias hubiera merecido la atención y discriminación de todos los pagos efectuados por los periodos fiscales que dieron lugar al proceso sancionatorio, sin

embargo la AIT confirmó las resoluciones sancionatorias, empleando como justificativo que incluso analizando los documentos correctos, la esencia del acto no cambiaría, y procedió al análisis de la prueba, realizando la labor de la AT, con lo que a su criterio, coartó su derecho a la defensa pues de haber obtenido una respuesta motivada de la administración tributaria en relación con los descargos presentados, el contenido de su recurso de impugnación hubiera estado dirigido al fondo del asunto, o caso contrario, hubieran hecho uso de su derecho de oportunidad de pago, es decir, cancelar el 40% como sanción, conforme a lo dispuesto por el art. 156 de la L. N° 2492, derechos que fueron suprimidos por el fallo de la AIT, al realizar un labor que no le correspondía.

Refiere que en etapa probatoria, se produjo prueba consistente en fotocopia legalizada de la Resolución Administrativa SIN/GSH/DJTC/UTJ/RAFP N° 026/2010 – 20-000012-10 de 26 de noviembre, relativa al plan de facilidades de pago solicitado por la empresa, en relación con los proveídos de inicio de ejecución tributaria (PIET) N° 109/2010, 110//2010, 111/2010, 112/2010, 113/2010, 114/2010, 115/2010, 116/2010, 117/2010, correspondientes a los periodos fiscales enero a septiembre de 2008, por concepto de Impuesto a las Transacciones (IT), y señala que la prueba mencionada acredita la existencia de un pago inicial de Bs. 295.662, equivalente al 15% de la deuda total, que incluye los periodos de enero y febrero de 2010, además de la existencia de pagos efectuados, cuyos comprobantes se adjuntaron en calidad de prueba (no señala cuáles).

Asimismo indica que se adjuntó fotocopia legalizada del informe técnico Cite: SIN/GGS/DGRE/FAP/INF/0354/2012 de 2 de agosto, relativo a un plan de pagos que no fue objeto de descargos, y que aparentemente es el documento que llevó al error al ente fiscal, por cuanto la administración tributaria se basó en el mencionado informe para establecer la responsabilidad de la empresa, y la R.A. N° GSH-DTJC N° 026/2008 de 19 de diciembre, cuya valoración resulta impertinente por cuanto este plan de pagos pertenece a periodos de la gestión 2007, por reestructuración de empresas, en virtud a la L. N° 2495; siendo que el documento que debió valorar es la resolución administrativa de plan de pagos SIN/GSH/DJTC/UTJ/RAFP N° 26/2010 – 20-000012-10 de 26 de noviembre que hace referencia a los periodos de enero a septiembre de 2008.

3.- Otra circunstancia obviada por la autoridad de impugnación tributaria, es que teniendo los elementos suficientes para establecer la nulidad de obrados, simplemente procedió a justificar el error de la administración tributaria y valoró los descargos, aun siendo esta, una labor privativa del ente fiscal, además analizó prueba no concerniente al presente caso, lo que en su entender, vicia de nulidad las resoluciones sancionatorias.

A continuación cita los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Política del Estado, contenidos en el art. 115-II y 117-I, 119-I y II, además del art. 68, num. 1, 6 y 7 de la L. N° 2492, señalando que los mismos fueron afectados por la resolución de alzada impugnada, toda vez que esta, confirmó la mala praxis de la administración tributaria, al no percatarse que la motivación equívoca plasmada en las resoluciones sancionatorias, refleja que los descargos presentados, nunca fueron valorados.

Argumenta que al no ser claro lo dispuesto por los art. 36 de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, aplicables en materia tributaria, en virtud del num. 1, del art. 74 de la L. N° 2492 y del art. 201 de la L. N° 3092, la administración tributaria debió valorar la prueba aportada dentro del término establecido por el art. 168 de la L. N° 2492, y que al no haberlo hecho, corresponde determinar la nulidad de obrados por las incongruencias identificadas.

Luego de hacer un análisis doctrinal respecto a la motivación de los fallos, señala que si bien las resoluciones sancionatorias, contienen una motivación de rechazo, esta fue realizada sin valorar correctamente la prueba aportada y que no resulta suficiente señalar, como lo hizo la autoridad jerárquica, que el valorar la prueba pertinente al caso, no cambiaría la esencia de los actos impugnados y el resultado de los mismos, máxime si se demostró también ante la autoridad de impugnación tributaria, los pagos efectuados por la empresa referentes al impuesto omitido, aspecto que también debe ser valorado necesariamente por la administración tributaria.

A continuación, cita en calidad de jurisprudencia, las SS.CC. Nos. 0752/2002-R de 25 de junio, 1365/2005-R de 31 de octubre y 2227/2010-R.

Reitera que la autoridad de impugnación tributaria, asumió las funciones que le correspondían privativamente a la administración tributaria, y pretende corregir los errores en que incurrió esa entidad valorando los descargos presentados por la empresa demandante, siendo que la autoridad de impugnación tributaria, simplemente debe pronunciarse sobre aspectos recurridos por las partes; en el caso presente, sobre la nulidad de obrados originada en la valoración errónea de la prueba.

Finalmente manifiesta que la autoridad de impugnación tributaria, al percatarse de la confusión en que incurrió la administración tributaria, debió ordenar a esta entidad, que se pronuncie sobre la R.A. N° 026/2010 y no atribuirse la corrección de ese error, pues a criterio suyo, no es una labor que le compete; violando con ese accionar, el derecho al debido proceso en sus elementos de legítima defensa y seguridad jurídica, porque no se dio la oportunidad al sujeto pasivo de ejercitar su derecho a la oportunidad de pago, en conformidad con lo que dispone el art. 156 de la L. N° 2492, ni a una defensa sobre los aspectos que tendrían que contener las resoluciones sancionatorias, en el caso que el ente fiscal hubiera realizado una correcta valoración de los descargos presentados.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y anule obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la administración tributaria (Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN), emita nuevamente las 4 Resoluciones Sancionatorias siguientes: N° 18-01059-12, 18-01061-12, 18-01060-12 y 18-01080-12, considerando los respectivos descargos, que son de conocimiento tanto del ente fiscal como de la autoridad jerárquica.

I.4. Que por memorial de 21 de marzo de 2014, la empresa Bolser S.R.L., subsanó las observaciones efectuadas por proveído de fs. 62, solicitando en el otrosí, se considere el error involuntario incurrido en el petitorio del memorial de demanda, en el que se solicitó la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, hasta que la administración tributaria emita nuevamente 4 Resoluciones Sancionatorias N° 18-01059-12,

18-01061-12, 18-01060-12, 18-0108012; siendo que el petitorio correcto es que se anule obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la Administración Tributaria GRACO Santa Cruz, emita nuevamente las Resoluciones Sancionatorias N° 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12. (El subrayado es añadido).

II. De la contestación a la demanda.

Que luego de presentado el memorial subsanando la demanda, corriente de fs. 122 a 124, por providencia de fs. 125 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma sea citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se ponga la demanda en conocimiento de la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercero interesado, mediante provisión citatoria, comisionando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 2 de julio de 2014 como consta a fs. 148, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 149 y recibida de acuerdo con el cargo de fs. 149 vta., disponiéndose por providencia de fs. 150, su arribo al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 154 a 158, fue providenciado a fs. 160, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

1.- Que el expediente concerniente a la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1950/13 de 28 de octubre de 2013, impugnada por el demandante, es el caratulado como AGIT/1515/2013/SCZ-0157/2013 y no así el expediente AGIT/1514/2013//SCZ-0154/2013, ya que este último expediente corresponde a la Resolución AGIT-RJ 1949/13 de 28 de octubre de 2013, el que ya fue presentado ante las autoridades del Tribunal Supremo de Justicia (Exp. 143/2014), interpuesta por Bolivian Oil Services Ltda. (Bolser Ltda.).

Que el demandante pretende adjuntar nuevas pruebas que no fueron de conocimiento de la instancia jerárquica, que tampoco pueden ser valoradas dentro del proceso contencioso administrativo, en virtud al principio de congruencia, debiendo ser rechazadas in limine.

2.- Respecto a lo señalado por el demandante en el numeral 1 del memorial de demanda, en cuanto a que la Empresa Bolser Ltda., presentó en calidad de descargo la Nota FGA-BCE N° 181/12 de 18 de diciembre de 2012, señala que la instancia jerárquica respondió con los argumentos expuestos en los num. xiii, xiv, xv y xvi, de la resolución impugnada, cuyo contenido transcribe, señalando a continuación que en la resolución jerárquica, se estableció de manera clara que el plan de facilidades de pago fue incumplido; es decir, que existiría incumplimiento de la R.A. N° 26/2010, la que no habría sido pagada en su integridad, no siendo evidente lo afirmado por el contribuyente respecto de la existencia un plan de pagos pendiente, por lo que el argumento expresado mediante nota FGA-BCE N° 181/2012, carece de sustento, y no desvirtúa los cargos de la administración.

3.- Respecto de lo señalado en el numeral 2 de la demanda, manifiesta que el demandante menciona repetitivamente que se trataría de varios descargos; empero se trata únicamente de la nota FGA-BCE N° 181/2012 de 18 de diciembre, la que evidentemente, fue valorada no solo en etapa recursiva, sino también sede administrativa.

Menciona que en ninguna parte de la demanda se señala en forma clara que hubiera cumplió el plan de pagos; tampoco hace mención a cuántas cuotas fueron canceladas y cuántas no, dejando que sea la administración tributaria, así como la instancia de alzada y jerárquica, las que verifiquen ese aspecto en base al principio de verdad material, de ahí que la instancia jerárquica y a efectos de obtener mayores elementos de convicción, conforme a las facultades otorgadas por el art. 200 de la L. N° 2492, mediante nota AGIT-2009/13 de 16 de septiembre de 2013, solicitó a GRACO Santa Cruz, información respecto al plan de pagos otorgado mediante R.A. N° 26/2010 y la remisión del informe SIN/DGRE/FAP/INF/00386/2012, por el que se evidenció que la R.A. N° 26/2010, no había sido pagada en su integridad.

4.- En relación con el num. 3 de la demanda, refiere que por mandato del art. 197 de la L. N° 2492, la Autoridad de Impugnación Tributaria, tiene competencia para conocer los actos definitivos de alcance particular que se pretenda impugnar mediante el recurso de alzada, cuando estos hayan sido emitidos por una entidad pública que cumpla funciones de administración tributaria, relativos a cualquier tributo nacional; que por tanto, de ningún modo la AIT, usurpó funciones tal como considera el demandante.

5.- Señala que el demandante basó todo el argumento de la demanda en la Nota FGA-BCE N° 181/2012 de 18 de diciembre, manifestando al respecto que la instancia jerárquica, desvirtuó por completo dichos argumentos puntualizando lo expuesto en los numerales XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV de su resolución, cuyo contenido transcribe íntegramente, afirmando a continuación que con esos argumentos se demuestra que la empresa recurrente no cumplió con el plan de pagos suscrito, en consecuencia, ante tal hecho, se inició el procedimiento sancionador por la contravención de omisión de pago, con una multa del 100% del tributo omitido, conforme establece el art. 165 de la L. N° 2492.

Finaliza señalando que en virtud a lo expuesto, los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la resolución impugnada, fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en los fundamentos de la resolución jerárquica.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2013 de 28 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 163 a 169, el mismo que fue providenciado a fs. 90, señalando que se tiene por renunciado su derecho al no haber respondido al traslado de fs. 160 en el plazo establecido por ley, reservándose el decreto de autos para sentencia, hasta la devolución de la orden instruida debidamente diligenciada al tercero interesado.

De fs. 174 a 178, corre memorial presentado por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en su calidad de tercero interesado, que fue providenciado a fs. 179. Más adelante y con la presentación de la orden instruida de notificación al tercero interesado, por providencia de fs. 207, se decretó autos para sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la administración tributaria notificó mediante cédula, el 13 de octubre de 2010 a la Empresa BOLSER LTDA., con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 24-000216-10, 24-000217-12, 24-000218-10, 24-000219-10, 24-000220-10, 24-000221-10, 2-000222-10, 24-000223-10, 2-000224-10, de 8 de octubre de 2010, otorgándole el plazo de 3 días para su pago, bajo conminatoria de adoptar las medidas coactivas correspondientes.

III.2. El 28 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula a la empresa BOLSER LTDA., con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional (AISC) N° 25-03620-12, 25-03621-12, 25-03222-12, 25-03623-12, 25-03625-12, 25-03626-12, 25-03719-12, 25-03720-12 y 25-03721-12, de 13 de noviembre de 2012, por la contravención tributaria de omisión de pago al haber evidenciado que no realizó el pago de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a las Transacciones (IT) por los periodos enero a septiembre de 2008, otorgándole el plazo de 20 días, para que presente pruebas de descargo o pague la multa establecida.

III.3. Mediante nota FGA-BCE N° 181/12 de 18 de diciembre de 2012 (fs. 31, anexo 6), la Empresa Bolser Ltda., observó que en la emisión de los autos iniciales de sumario contravencional, no se consideró la existencia de un plan de pagos que consigna los períodos y los impuestos por los cuales se estaría sancionando, como tampoco los pagos que disminuirían el monto establecido.

III.4. El 28 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula a la empresa Bolser Ltda., con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12 de 21 de diciembre, las cuales resuelven sancionar al contribuyente por la contravención tributaria de omisión de pago, al evidenciar que no realizó el pago de la deuda tributaria de las Declaraciones Juradas Form. 400, con N° de Orden 7831303485, 7831303506, 7831303558, 7831303580, 7831303610, 7831303637, 7831303662, 7831303696 y 7831303725, correspondientes al Impuesto a las Transacciones (IT), por los periodos enero a septiembre de la gestión 2008.

III.5. El 17 de enero de 2013, Arturo Ramiro Cabrera Vildoso, en representación de la empresa Bolivian Oil Services Ltda., mediante memorial de fs. 60 a 65 del Anexo 1, interpuso recurso de alzada en contra de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12 de 21 de diciembre de 2012, que fue resuelto por resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0392/2013 de 20 de mayo, que resolvió confirmar las resoluciones sancionatorias impugnadas.

III.6. En virtud de lo anterior, el representante legal de la Empresa Bolser Ltda., dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 1950/2013 de 28 de octubre, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0392/2013 de 20 de mayo, manteniendo en consecuencia, firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias N° 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12 de 21 de diciembre de 2012.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, confirmando la resolución de alzada y validando la corrección de los defectos en que incurrió la administración tributaria al emitir las 9 resoluciones sancionatorias que dieron origen al desarrollo del proceso, usurpó funciones y vulneró normativa que rige la materia. 2) Si es evidente que la contradicción y falta de congruencia en los considerandos I y II de las resoluciones sancionatorias emitidas por la administración tributaria, dan lugar a la nulidad de obrados. 3) Si es evidente que se presentaron descargos y si los mismos fueron valorados por la autoridad y en la oportunidad correspondiente. 4) Si es evidente que se produjo la vulneración del derecho del sujeto pasivo al debido proceso en sus elementos del derecho a la legítima defensa y a la seguridad jurídica.

V.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

Con la finalidad de tener una noción clara de los antecedentes que se suscitaron y motivaron la presente demanda, es conveniente inicialmente presentar un sumario de los hechos:

El contribuyente, empresa Bolivian Oil Services Ltda. (Bolser Ltda.), presentó declaraciones Juradas F-400 de los periodos enero a septiembre de la gestión 2008, correspondientes al Impuesto a las Transacciones, con saldo a favor del fisco; al respecto, la administración tributaria al haber evidenciado que el contribuyente no realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo sujeto pasivo, emitió 9 Autos Iniciales de Sumario Contravencional, correspondientes a los periodos enero a septiembre de 2008, tipificando su conducta como contravención tributaria de omisión de pago, prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y en el art. 42 del D.S. N° 27310, que impone la sanción del 100% del tributo omitido, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), determinando en cada uno de ellos, el monto de la obligación correspondiente a cada periodo, y concediendo al contribuyente, el plazo de 20 días a partir de su notificación para que formule descargos por escrito y ofrezca prueba, o en su caso efectúe el pago del importe de la multa.

Vencido el plazo señalado, ante el incumplimiento del sujeto pasivo, la administración tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12 de 21 de diciembre, que bajo el mismo tenor, determinaron sancionar al contribuyente Bolser SRL., por haber incurrido en la contravención de omisión de pago, al presentar las Declaraciones Juradas F-400, correspondiente al impuesto a las transacciones (IT), del periodo enero a septiembre de 2008, sin realizar el pago del impuesto auto determinado, cuya sanción según la normativa, corresponde al 100% del tributo omitido, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV).

Al respecto, de la revisión de obrados, se constata que la Empresa Bolser Ltda., mediante nota FGA-BCE N° 181/2012, presentada ante el Servicio de Impuestos Nacionales GRACO Santa Cruz, el 18 de diciembre de 2012, en respuesta a la notificación de 28 de noviembre de 2012, con los 9 autos iniciales de sumario contravencional, manifestó a la autoridad tributaria que para la emisión de las mencionadas actuaciones "...no se ha considerado dos aspectos importantes que le hacemos conocer al tenor del art. 168 de la L. N° 2492 y que hacen que estos actos sean nulos de pleno derecho: el primero referido íntegramente a que en la actualidad existe un plan de pago otorgado por ustedes y el cual consigna los periodos e impuestos por los cuales se estaría sancionando a la empresa que represento de manera injusta, el segundo referido a que existen pagos efectuados que evidentemente disminuyen de suyo el monto inicial y plasmado en la resolución administrativa SIN/GSH/DJTC/UTJ/RAFP N° 26/2010, mediante la cual además se establece de un pago inicial que debe añadirse al pago de la subsiguientes cuotas canceladas en número de once. Asimismo se consideren los pagos que dan lugar a los AISC Nos. 25-03913-12, 25-03905-12, 25-03906-12 y 25-03903-12"

La cita presente, deja ver que la empresa Bolser Ltda., luego de haber sido notificada con los 9 autos de inicio de sumario contravencional, manifestó su desacuerdo con las mismas, advirtiendo a la administración tributaria, respecto de la existencia de la R.A. N° 26/2010, por la que se otorgó a la empresa demandante un plan de facilidades de pago, correspondiente al impuesto a las transacciones por los periodos enero a septiembre de 2008, así como enero y febrero de 2010 (fs. 92 a 94, Anexo I)

No obstante, la administración tributaria, prosiguió con el proceso sancionatorio, emitiendo las 9 resoluciones sancionatorias. Ahora bien, las resoluciones sancionatorias referidas, que con el mismo tenor, en el primer considerando señalan: "Que el contribuyente no presentó descargo alguno dentro del término establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano (L. N° 2492), así como tampoco realizó el pago total de la sanción notificada en el auto inicial de sumario contravencional, por lo que corresponde proseguir con la emisión de la resolución sancionatoria, de conformidad al num. 3 del art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07".

Sin embargo, en el segundo considerando refiere: "Referente a los descargos que anteceden es necesario aclarar al contribuyente, que si bien es cierto que la administración tributaria le otorgó la facilidad de pago a través de la resolución administrativa de aceptación de facilidad de Pago N° 26/2008 por el plazo de 158 meses (158 cuotas mensuales) pagaderos mensualmente, la cual se encuentra incumplida,

de acuerdo al Informe Técnico Cite: SIN/GGSC/DGRE/FAP/INF/0354/12 de 02 de agosto de 2012, emitido por el Departamento de Recaudación y Empadronamiento de la Gerencia GRACO Santa Cruz, el mismo que respecto al acogimiento del contribuyente Bolivian Oil Services LTDA. Bolser LTDA., con NIT 1015565025, señala que: Considerando lo establecido en la Resolución Administrativa GSH-DTJC N°026/2008 y la R.A. N° 23-000002-12, que aclara y complementa los plazos de cancelación de facilidad de pago antes indicada y al amparo de lo dispuesto por la RND N° 10.0041.05 de 25 de noviembre de 2005, el contribuyente Bolivian Oil Services Ltda. Bolser Ltda., ha incumplido, la facilidad de pago otorgada con las condiciones de la L. N° 2495 (Ley de Reestructuración Voluntaria)”.

Ahora bien, la Autoridad de Impugnación Tributaria, reconoció que la administración tributaria, incurrió en el error denunciado por el contribuyente, sin embargo, consideró que tal situación, no merecía la nulidad de obrados y haciendo referencia al art. 168 de la L. N° 2492, señaló: “...cabe indicar que la norma no ha previsto sancionar con la anulación del acto o la actuación ante la evidencia de algún incumplimiento referido a este hecho, toda vez que no agrava la situación tributaria de la empresa recurrente, y mucho menos existe constancia de que se le hubiera causado indefensión, ya que si bien es evidente que se incurre en ese error, ello no es por sí solo un vicio de nulidad que deba corregirse, considerando que el acto administrativo identifica correctamente el objeto y causa que lo motivaron, resultando que se trate de una incidencia que no tiene efecto negativo sobre la empresa recurrente o le afecte un derecho en particular, con lo cual se tiene que se han cumplido los requisitos esenciales previstos por el art. 99 parág. II de la L. N° 2492 (C.T.B.), careciendo de asidero legal, el supuesto vicio de nulidad por dicha causa y no se enmarca en los requisitos señalados en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 (LPA), para disponer su saneamiento procesal; más aún cuando es claro y evidente el conocimiento formal y material de los actos que surten de la aplicación del punto 1), art. 200 de la L. N° 3092 (título V del C.T.B.)”.

A su vez, la Autoridad General de Impugnación Tributaria manifestó: “En virtud a lo señalado, se tiene que los argumentos presentados por el contribuyente mediante nota FGA-BCE N° 181/2012 no desvirtúan los cargos establecidos por la administración tributaria, realizando incluso aseveraciones (la existencia de un plan de pagos pendiente) incorrectas, siendo evidente que el propio contribuyente conoce que no ha cumplido con el pago de la totalidad de las cuotas del plan de pagos, solicitando en instancia de impugnación que la administración tributaria se pronuncie sobre una situación inexistente; siendo que las Resoluciones Sancionatorias señalan que existe a la fecha un plan de pagos incumplido (que es al que hace referencia el propio contribuyente en su nota FGA-BCE N° 181/2012, es decir, la R.A. N° 26/2010) y que no se ha procedido al pago total de las cuotas en plazo, situación que determina que los pagos parciales no tengan efecto alguno sobre la sanción, se considera que la anulación de obrados a efectos de que la administración tributaria indique que el plan de pagos aprobado con R.A. N° 26/2010 y no N° 26/2008 fue incumplido, resulta ser meramente dilatorio”.

Lo expuesto precedentemente deja ver indudablemente, primero, que el sujeto pasivo, advirtió a la administración tributaria de manera oportuna (posterior a la emisión de los autos iniciales de sumario contravencional), sobre la existencia de la Resolución N° 26/2010, de aceptación de facilidades de pago, de los periodos enero a septiembre de 2008, así como enero y febrero de 2010, en favor de la Empresa Bolser Ltda.; segundo, que pese a dicha advertencia, la administración tributaria continuó con el proceso sancionatorio; y, tercero, que en la prosecución del procedimiento sancionatorio, específicamente en la emisión de las 9 resoluciones sancionatorias, que emergieron de los 9 Autos Iniciales de Sumario Contravencional, la administración tributaria, incurrió en contradicciones como son las referidas precedentemente, es decir, manifestando en principio que el sujeto pasivo no presentó descargo alguno, y posteriormente afirmando que los descargos presentados no son suficientes para desvirtuar la obligación impositiva; basando además su determinación, en la resolución administrativa de aceptación de facilidad de Pago N° 026/2008, que otorgó al sujeto pasivo, un plan de pagos en base a la Ley de Reestructuración de Empresas, L. N° 2495 (fs. 98 a 102, Anexo I), referida a periodos distintos de los que motivaron el inicio del proceso sancionatorio en el presente caso.

Asimismo, se evidencia que la Autoridad de Impugnación Tributaria, no obstante los reclamos del sujeto pasivo manifestados en el recurso de alzada, respecto a las incongruencias suscitadas en fase administrativa, y a la prueba ratificada en alzada, validó las actuaciones de la administración tributaria, pasando por alto las incoherencias plasmadas en las resoluciones sancionatorias. Sin embargo, autoridad de impugnación tributaria, justifica y respalda su fallo señalando que, aun siendo evidente el error cometido por la administración tributaria, “...ello no es por sí solo un vicio de nulidad que deba corregirse, considerando que el acto administrativo identifica correctamente el objeto y causa que lo motivaron”.

Al respecto corresponde mencionar que el principio de congruencia que hace a la garantía del debido proceso, marca al juez o autoridad administrativa, el camino para llegar a la resolución final y fija un límite a su poder discrecional. El juez no puede tomar en cuenta hechos o pruebas no alegados por las partes y a ellos debe limitarse en la decisión final.

Sobre el particular, es oportuno señalar que Hernando Devis Echandía, sostiene en su Teoría General del Proceso, que el principio de congruencia es: “...el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben preferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos”.

Por su parte, la R.A. N°1475/2013 de 22 de agosto, señala: “...la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y

armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes”.

Bajo ese marco doctrinal y jurisprudencial, en relación con todo lo expuesto, se llega a la certeza que la administración tributaria emitió 9 Resoluciones Sancionatorias en contra de la Empresa Bolser LTDA., basando su argumento en documentos que no guardan relación con el objeto del proceso sancionatorio, motivo de la presente demanda, concretamente la R.A. N° 026/2008, ni valorar los descargos presentados por el sujeto pasivo de manera oportuna, como es la Nota FGA-BCE N° 181/2012, vulnerando el principio de congruencia precedentemente referido, que se ratifica con la resolución de alzada y la resolución jerárquica, pues ambas confirman un acto viciado desde su origen; siendo que, si la administración tributaria erró el procedimiento, es decir, realizó una errónea valoración de la prueba o aplicó una resolución administrativa equivocada, no le correspondía a la Autoridad de Impugnación Tributaria, ni regional ni nacional corregir dicho error, sino anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, ordenando a la administración tributaria dictar una nueva resolución sancionatoria, pronunciándose sobre los hechos, circunstancias, pruebas, elementos, etc.

Al respecto, el art. 99 de la L. N° 2492, en su parág. II establece: “La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa”.

Por otra parte, el art. 36 de la L. N° 2341, en sus nums. I y II establece:

“I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.”

“II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.”

En ese sentido, la administración tributaria, al haber emitido las 9 Resoluciones Sancionatorias, basando su argumento en un documento equivocado, vulneró el derecho a la defensa y a la seguridad jurídica del sujeto pasivo, contemplados en el art. 115-II de la C.P.E., que establece “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”. Asimismo, el art. 66-6 y 10 de la L. N° 2492, establecen que constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes: “6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente código. (...) 10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el art. 16 de la Constitución Política del Estado.” (Parág. II del art. 115 de la C.P.E., de 7 de febrero de 2009).

Bajo ese marco, si bien la Autoridad de Impugnación Tributaria, confirmó las actuaciones de la administración tributaria, reconociendo los errores cometidos, señalando que los mismos no constituyen por sí solos un vicio de nulidad que deba corregirse, considerando además que el acto administrativo identificó correctamente el objeto y causa que lo motivaron, es posible que si la AT, hubiera tomando en cuenta la resolución administrativa correcta, de todas maneras se habría llegado a la conclusión que el contribuyente incumplió el plan de pagos; sin embargo, lo que ahora se cuestiona es que dicho acto está basado en la valoración de un elemento errado. Por otro lado, si la ARIT, respaldada por la AGIT, arbitrariamente hace la valoración de lo que considera que es correcto, corrigiendo un error que se arrastra desde el inicio, pero sin tener competencia para corregir ese error, el acto será nulo por falta de competencia.

Finalmente, corresponde referirse ineludiblemente a lo que se entiende por motivación de una resolución judicial o administrativa; en ese sentido se tiene que la motivación o fundamentación, es justificar la decisión de un fallo o si se quiere en forma más explícita, es mostrar las razones que permiten considerar por qué el juzgador establece una determinada decisión sobre el conflicto o controversia puesto a su conocimiento.

Sobre la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales, la jurisprudencia constitucional ha determinado que la motivación de la resolución administrativa o judicial, está directamente relacionada con el derecho al debido proceso y que no es necesario que la motivación sea ampulosa sino que puede ser concisa y reducida, siendo lo único importante en que ésta explique y justifique las razones de la decisión final del juzgador para que pueda activarse el derecho a la impugnación, así se han pronunciado reiteradamente las sentencias constitucionales y en particular la S.C. N° 0012/06-R de 4 de enero del 2006, que señala: “La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, consagrados en el art. 16-IV Constitucional (art. 117 parág. I de la C.P.E. Vigente), y se manifiesta como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional, de tal manera que sea posible a través de su análisis, constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aun cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al Juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento...”

Por lo expuesto, se concluye que, las Resoluciones Sancionatorias, Nos. 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12 de 21 de diciembre de 2012, emitidas por los periodos de enero a

septiembre de la gestión 2008, que dispusieron sancionar al contribuyente Bolivian Oil Services LTDA. (Bolser LTDA), por haber incurrido en la contravención tributaria de omisión de pago, contienen incongruencia por haber sido emitidas sobre la base de documentos que no guardan relación con el objeto del proceso sancionatorio, aspecto que al haber sido evidenciado por la Autoridad de Impugnación Tributaria, debió ser objeto de nulidad, ordenando se vuelvan a emitir las resoluciones sancionatorias cuestionadas, valorando la documentación pertinente al caso.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al confirmar la resolución, vulneró los principios del debido proceso y derecho a la legítima defensa consagrados en el parág. II del art. 115, en relación con el parág. I del art. 180, ambos de la C.P.E., y en los núm. 6 y 10 del art. 68 de la L. N° 2492, toda vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, debió anular obrados, al evidenciar el error contenido en las resoluciones sancionatorias, objeto del presente proceso, de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la empresa Bolivian Oil Services SRL., (BOLSER SRL.) impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración del derecho al debido proceso en sus elementos del derecho a la legítima defensa y a la seguridad jurídica, como efecto de la confirmatoria de la resolución pronunciada en alzada, manteniendo en consecuencia firmes y subsistentes la Resoluciones Sancionatorias N° 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12 de 21 de diciembre de 2012.

Sin embargo, es evidente que las referidas resoluciones sancionatorias incluyen en sus dos primeros considerandos, argumentación contradictoria respecto de la presentación de descargos por el sujeto pasivo lo que hace a la congruencia de las mismas, debiendo tenerse presente en relación con ello, que la incongruencia constituye un defecto procesal que debe ser sancionado con la nulidad de obrados.

Adicionalmente, en el desarrollo del proceso en sede administrativa hasta su impugnación a través de recurso jerárquico, se determinó confirmar la resolución pronunciada en recurso de alzada, sin tomar en cuenta que las resoluciones sancionatorias motivo del presente proceso, fueron emitidas sobre la base de la consideración de un error fundamental; es decir, la R.A. N° GSH-DTJC N° 026/2008 de 19 de diciembre, de aceptación de un Plan de Facilidades de Pago por períodos correspondientes a la gestión 2007, en relación con el programa de reestructuración de empresas, en aplicación de la L. N° 2495 de 4 de agosto de 2003, en lugar de tomar en cuenta la resolución administrativa de Aprobación de Plan de Facilidades de Pago número de Plan de Pagos N° 26/2010 de 26 de noviembre, que corresponde a los períodos de enero a septiembre de 2008, como enero y febrero de 2010.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de la interpretación y aplicación de la doctrina, como de la jurisprudencia constitucional citada, se estableció que las vulneraciones acusadas, son ciertas.

Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1950/2013 de 28 de octubre, incurrió en interpretación errónea de normas tributarias en relación con la observancia del principio de congruencia, así como respecto de la adecuada interpretación y valoración de los elementos sobre la base de los cuales se dispuso la emisión de las resoluciones sancionatorias que fueron impugnadas y derivaron en el proceso contencioso administrativo en estudio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 49 a 59, subsanada por memorial de fs. 122 a 124, interpuesta por Alberto Ernesto Emilio Lema Cavour, en representación legal de la Empresa Bolivian Oil Services SRL., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, se declara la nulidad de la resolución impugnada, AGIT-RJ 1950/2013 de 28 de octubre, así como del Auto Motivado AGIT-RJ 0144/2013 de 13 de noviembre, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; vale decir, hasta las resoluciones sancionatorias N° 18-01009-12, 18-01010-12, 18-01011-12, 18-01012-12, 18-01013-12, 18-01014-12, 18-01015-12, 18-01016-12 y 18-01017-12, todas de 21 de diciembre de 2012 inclusive, debiendo la administración tributaria, emitir nuevas resoluciones sancionatorias, en cuanto corresponda, considerando los fundamentos del presente fallo.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

No suscriben las Magistradas Norika Natalia Mercado Guzmán ni Maritza Suntura Juaniquina al haber emitido votos disidentes.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



319

**Empresa Metalúrgica VINTO c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso tributario
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 39, interpuesta por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, conforme R.S. N° 01151 de 18 de julio de 2009, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, en su condición de Autoridad General de Impugnación Tributaria a.i.; solicita revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-2078/2013 de 15 de noviembre; contestación de fs. 59 a 71, réplica a fs. 81; dúplica de fs. 85-86; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante, señala que el 24 de mayo de 2013 se le notificó con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00490 de 13 dictada por la Gerencia Distrital II Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, que establece a favor de la Empresa Metalúrgica Vinto la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado por el periodo fiscal febrero 2012 el importe de Bs 10.444.453.00 de un monto solicitado de Bs 12.268.308.00 reducción que no corresponde en razón de que: 1.- Se aplicó indebidamente el art. 10 del D.S. N° 25465, 2.- Erróneamente se hizo un descuento, supuestamente porque no se ha demostrado el pago de 87% de las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, emitidas por la COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, aseveración falsa, ya que en los hechos se pagó el 87% de la misma, sin embargo el SIN realizó reducciones dentro de las sumas pagadas, asimismo, depuró el crédito fiscal del total de las facturas mayores a 50.00 UFV's, ante tales irregularidades la E.M.V. interpuso recurso de revocatoria ante la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, quien emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0857/2013 de 26 de agosto de 2013, que revocó parcialmente la resolución impugnada, consecuentemente, dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs1.823.855.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's, no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago; y se declaró como importe sujeto a devolución Bs12.268.308 resultante de la suma de Bs 1.823.855, más el monto de Bs 10.444.453, establecido como importe a devolver por la administración tributaria, en el primer numeral de la parte resolutive de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N°23-00490-13 por el periodo fiscal febrero 2012.

Contra la resolución de alzada se interpuso recurso jerárquico, a cuyo efecto se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 que revocó parcialmente a su predecesora en lo referido a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por medimos fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.482.015, correspondientes a las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739 y 740; y mantiene firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras y el pago de las facturas Nos. 79 y 80 por costo de manipuleo, los mismos que se constituyen en medios de pago válidos, por lo que se deje sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs 341.840, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 10786.293, por el periodo fiscal febrero 2012.

I.2. Fundamentos de derecho de la demanda.

Fundamentos legales que determinan la devolución del total del crédito de las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739 y 740 emitidas por COMIBOL.

Manifiesta que no es cierto que la suma de Bs 1.482.015, no éste respaldada con medios fehacientes de pago, pues en los hechos, la citada suma está respaldada precisamente en la indicadas facturas, emitidas por COMIBOL, mismas que se constituyen en medios fehacientes de pago, las que le dan a Vinto el derecho de devolución del crédito fiscal IVA, aspecto que está plenamente respaldado, como ya lo había fundamentado en su recurso de alzada y memorial de cumple lo dispuesto, por la normativa contenida en el art. 125 de la L. N° 2492, L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, art. 8-a), 11 de la L. N° 843, D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 3, 10, 24-3), art. 8 del D.S. N° 21530. Que el principio de neutralidad impositiva previsto en el art. 1 de la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, que modifica el art. 12 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, no está siendo cumplido por el SIN Oruro, pues la EMV, compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la cual además emplea otros insumos, a cuyo efecto se suscribe contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, pero no está recibiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Con lo que no se está reintegrando conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843 al exportador EMV, el crédito fiscal WA, correspondientes a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, conceptos también previstos en el

art. 8 de la L. N° 843; 8 del D.S. 21530; 3-3) del art. 24 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, menos la devolución hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación, establecida en la parte final del art. 3 del D.S. N° 25465.

Por lo que, el Servicio de Impuestos Nacionales, no tomó en cuenta que dichas notas fiscales, cumplen las condiciones fundamentales para su validez y devolución que son: 1. Originales, 2. Corresponden al periodo solicitado y 3. Están vinculadas con las operaciones gravadas de la Empresa conforme lo establece el art. 8-a) de la L. N° 843, depuración que contraviene toda la normativa citada anteriormente y sobre todo el art. 2 de la L. N° 1963 que modifica el art. 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, pues, en vez de evitar la expropiación del componente impositivo, en realidad lo está expropiando al no devolver a la EMV un monto igual al Impuesto al valor Agregado IVA pagado, incumpliendo por ende también el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843. En tal contexto el concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 de la L. N° 2492, en virtud del cual el estado por mandato de la ley debe restituir en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados, tampoco se viene cumpliendo.

Asimismo indica que, para una empresa que recientemente ha sido revertida al Estado Boliviano, fue creado el Impuesto al IVA metalúrgico para que tributen las empresas mineras, quienes a su vez a momento de vendernos el concentrado al valor de la cotización internacional del mineral, incrementan a tal valor el 14.94% en su factura, precio con el que reciben. Luego entonces a momento de que la Empresa Metalúrgica Vinto funde y luego exporta únicamente cobra su costo de tratamiento (en condiciones competitivas internacionales) y vende a la cotización internacional porque no puede exportar impuestos. Los CEDEIM's recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados. Motivo por lo que esta recuperación es de vital importancia para el futuro actuar y funcionamiento de Vinto que como componente de la Bolivia Productiva genera empleo y excedentes para el país, lo contrario significaría condiciones no competitivas, tratando de pagar menos importes a los proveedores de concentrados o intentando exportar parte de los impuestos sin las repetidas condiciones competitivas.

Petitorio.

Por lo señalado, interpone demanda contenciosa administrativa a objeto de que se la declare probada, por tanto, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0857/2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado que cursa de fs. 59 a 71, que señala lo siguiente:

Reitera de forma expresa lo contenido en la resolución jerárquica respecto a los medios fehacientes de pago, para lo cual realiza una descripción, factura por factura: 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, para determinar que resultó una diferencia económica sin respaldo de medios fehacientes de pago en cada factura que no respaldó la totalidad de las compras efectuadas, por ende no sujeto a devolución.

Prosigue manifestando que en relación al medio fehaciente de pago y sus características que el dan esa categoría, es el medio que da fe por sí mismo del pago realizado, es el bien que al momento de transferirse por una parte demuestra el dominio o propiedad de la otra parte en relación al objeto o derecho intercambiado, tiene poder de demostración, en ese entendido el medio denominado efectivo debe estar plasmado en un documento que aparte de exponer el monto también sirva de respaldo tal es la condición del cheque que por un lado presenta el monto y por otro el endoso de la persona que ha cobrado que dan fe en forma conjunta de su calidad del medio fehaciente de pago, similar situación ocurre, para el caso que nos ocupa, en cuanto a la boleta 30098 de pago de regalía, su nombre per se lo identifica como un medio fehaciente de pagos; asimismo, lleva un espacio para el registro del pago efectivo bajo la denominación de código 576, por otro lado, el pago en efectivo realizada través de un comprobante de egreso que contenga testimonios de emisión de los responsables y recepción del interesado, que demuestren que se hayan registrado contablemente y formen parte de los saldos de los estados financieros, constituyen un medio fehaciente de pago, en ese entendido la Empresa Minera Vinto en relación a los importes depurados por ésta instancia no demostró su medio fehaciente de pago.

Petitorio.

Por los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare Improbada la demanda contenciosa-administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 de 15 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- El 24 de mayo de 2013 se notificó al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00490-13 de 13 dictada por la Gerencia Distrital II Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, que establece a favor de ésta la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado del periodo fiscal febrero 2012 en el importe de Bs 10.444.453.00, de un monto solicitado de Bs 12.268.308.00.

2.- Ante ésta resolución la Empresa Metalúrgica Vinto interpuso recurso de revocatoria ante la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, quien emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0857/13 de 26 de agosto de 2013, que revocó parcialmente la resolución impugnada, consecuentemente, dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs 1.823.855 correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's, no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago; y se declara como importe sujeto a devolución Bs 12.268.308, resultante de la suma de Bs 1.823.855, más el monto de Bs 10.444.453, establecido

como importe a devolver por la administración tributaria, en el primer numeral de la parte resolutive de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00490-13 por el periodo fiscal febrero 2012.

3.- Contra la resolución dealzada se interpuso recurso jerárquico, a cuyo efecto se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 que revocó parcialmente a su predecesora en lo referido a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs1.482.015, correspondientes a las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739 y 740; y mantiene firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras y el pago de las facturas Nos. 79 y 80 por costo de manipuleo, los mismos que se constituyen en medios de pago válidos, por lo que se deja sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs 341.840, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 10786.293, por el periodo fiscal febrero 2012.

4.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 72, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se Corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 81 la que ratificó los términos de la demanda; dúplica de fs. 85-86 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

4.- Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 87, se dispuso autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-2078/2013, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar la correcta aplicación de los medios fehacientes de pago en sujeción a la normativa legal en relación a que la regalía minera sería considerada como medio fehaciente de pago.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Como antecedente del tratamiento al sector minero cabe señalar que el procedimiento de devolución de impuestos a éste sector se encuentra contemplado en el art. 10 del D.S. N° 25465 que señala que la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del Sector Minero Metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 de este decreto, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización.

De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal. A su vez para solicitar la devolución de impuestos, en cumplimiento de lo establecido en el art. 64 de la L. N° 2492, la administración tributaria conforme el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, es obligatoria la presentación de la Declaración de Exportación, Formulario de Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado, aclarando que el Sector Minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación de o los documentos con las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Ahora sobre los medios fehacientes de pago, corresponde para la resolución de la controversia realizar un análisis de las facturas cuestionadas en la demanda planteada, al ser éstas el objeto de impugnación en las instancias administrativas en su fase recursiva, en tal sentido de los antecedentes administrativos técnicos cotejados con la resolución jerárquica impugnada, se tiene: Sobre la Factura N° 726, conforme a datos del expediente se tiene conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00040015 y Movimiento de Cuentas - Banco Central de Bolivia, cursante de fs. 607 y 610 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020126 a fs. 609 del mismo c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.630.659.91 además de la retención de la regalía minera de \$us. 50.267.75; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes a \$us. 251.173.10 equivalente a Bs 1.748.164.78 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 227.261, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución dealzada.

Sobre la Factura N° 727, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas —Banco Central de Bolivia, N° BD00030017 de fs. 627 y 630 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020127, fs. 629 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.086.812.24 además de la retención de la regalía minera de \$us. 42.123.41; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us168.691.53 equivalentes a Bs 1.174.093.05 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 152.632.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución dealzada.

Sobre la Factura N° 729, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares BD00040015 y Movimiento de Cuentas —Banco Central de Bolivia, fs. 644 y 647 antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación

de Concentrados N° LC00020129, fs. 646 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.595.249.64 además de la retención de la regalía minera de \$us. 51.289.25; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 246.034.55 equivalente a Bs 1.712.400.47 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 222.612.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 730, esta instancia verificó conforme al comprobante de Bancos Dólares BD00050002 y Movimiento de Cuentas — Banco Central de Bolivia, fs. 661 y 664 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020130, fs. 663 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.401.718.44 además de la retención de la regalía minera de \$us. 49.175.-; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 216.800.17, equivalentes a Bs 1.508.929.18 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 196.161.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 731, esta instancia verificó conforme al comprobante de Bancos Dólares BD00030017 y Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, fs. 677 y 680 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020128, fs. 679 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 1.066.886.61 además de la retención de la regalía minera de \$us. 40.186.11; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 165.424.66 equivalentes a Bs 1.151.355.63 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 149.676.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley.

Sobre la Factura N° 732, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002 y Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia, fs. 694 y 697 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020131 de fs. 696 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 88.812.01 además de la retención de la regalía minera por \$us 3.836.57; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 13.844.04 equivalente a Bs 96.354.52 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 12.526.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 734, esta instancia verificó conforme al comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009, deposito en cuenta de fs. 703 y 707 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020139, fs. 705 de antecedentes administrativos c.4), pago por un total de \$us. 127.307.64, además de la retención de la regalía minera de \$us. 5.415.02; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 19.832.12, equivalentes a Bs 138.031.56 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 17.944.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 735, esta instancia verificó conforme al comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009, Depósito en Cuenta de fs. 714 y 718 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020140, fs. 716 de antecedentes administrativos c.4), pago por un total de \$us. 195.530.38 además de la retención de la regalía minera de \$us. 11.293.01; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 30.904.64 equivalente a Bs 215.096.29 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 27.963.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 736, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares BD00050009, Deposito a Cuenta de fs. 729 y 733 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020141, fs. 731 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por lotes por un total de \$us. 112.114.05 además de la retención de la regalía minera de \$us. 10.294.37; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 18.290.91 equivalente a Bs 127.304.73 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 16.550, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 737, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009, depósito en cuenta, fs. 748 y 752 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020142, fs. 750 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por un total de \$us. 141.726.04 además de la retención de la regalía minera de \$us. 11.574.54; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 22.906.98 equivalente a Bs 159.432.58 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 20.726.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 738, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009, depósito en cuenta, fs. 767 y 771 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020136, fs. 769 de antecedentes administrativos c.4), el detalle de pago por un total de \$us. 1.151.615.46 además de la retención de la regalía minera de \$us. 34.572.91; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 177.246.54 equivalente a Bs 1.233.635.92 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 160.373.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 739, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002, Movimiento de Cuentas-Banco Central de Bolivia, fs. 785 y 788 de antecedentes administrativos c.4) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020137, fs. 787 de antecedentes administrativos c.4), pago por un total de \$us. 1.305.059.41 además de la retención de la regalía minera de \$us. 39.678.48 y costo de manipuleo de \$us. 4.179.97; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 201.562.44 equivalente a Bs 1.402.874.58 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 182.374.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley y gastos por manipuleo de mineral, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Sobre la Factura N° 740, esta instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002 y Movimiento de Cuentas - Banco Central de Bolivia, fs. 810 y 813 de antecedentes administrativos c.5) que se encuentra respaldado con el Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020138 de fs. 812 de antecedentes administrativos c.5), pago por un total de \$us. 680.352.78 además de la retención de la regalía minera por \$us. 23.920.90; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondientes de \$us. 105.236.30 equivalente a Bs 732.444.65 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 95.218.-, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior a lo determinado por la administración tributaria para esta factura, ya que no consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley, por ende existe una diferencia en lo reconocido por la resolución de alzada.

Se hace hincapié en el hecho que el objetivo central de los medios fehacientes de pago es validar la realización efectiva de una transacción; consecuentemente, el pago de las compras debe estar debidamente documentado sin que involucre que las transacciones no se hubieren efectuado o que no sean válidos para el cómputo del crédito fiscal. Además, en el transcurso del trámite administrativo se demostró mediante notas fiscales, comprobantes contables órdenes de transferencias bancarias, liquidaciones finales y extractos bancarios, la realización efectiva de las compras de insumos con los que trabaja la Empresa Vinto. Por lo que en la especie, de los datos técnicos que precede se evidencia que la resolución impugnada acertadamente confirmó lo referido sobre dejar sin efecto las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras como medios válidos fehacientes de pago, empero estableció diferencias monetarias acarreadas en la resolución de alzada, que dieron lugar a su revocatoria en parte.

El D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, referida a las obligaciones tributarias y regalía minera, en su art. 21 señala que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, están obligadas a la retención y empoce de la regalía minera de sus proveedores de minerales, en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día 15 del mes siguiente a aquél en que se efectuó la retención. Esta condición deberá ser demostrada. En tal sentido, las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras se constituyen en medios de pago válidos para la administración tributaria.

Que, el hecho de que, la resolución impugnada haya revocado parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, no significa o quiere decir que no se reconozca la devolución impositiva al sector minero como lo afirma el demandante, sino que la propia ley ha establecido condiciones para que opere esta devolución, aspecto que no cumplió el demandante.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la Resolución Jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 39, interpuesta por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, representada legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2078/2013 de 15 de noviembre.

No suscribe el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



320

Praxair Bolivia S.R.L. c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 453 a 469 interpuesta por Praxair Bolivia S.R.L., la contestación a la demanda de fs. 599 a 621, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 15 de diciembre de 2010, el Sr. Marco Antonio García Borda presentó una denuncia ante la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas AEMP, en contra de Praxair por la supuesta comisión de prácticas anticompetitivas contempladas en los arts. 10 y 11 del D.S. N° 29519 de 16 de abril de 2008, emergente del mismo se emite la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 116/2011 de 1 de diciembre, el cual Resuelve notificar a PRAXAIR cargos por presuntas contravenciones al inc. d) del art. 10 y num. 10 del art. 11 del D.S. N° 29159, de ello se emite la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/No 0034/2012 de 17 de febrero, que en su art. 1 declara Improbada el cargo formulado por el inc. d) del art. 10 del D.S. N° 29519, que el art. 2°, declara Probada la contravención al num. 10 del art. 11 del D.S. N° 29519, imponiéndole una multa de UFV 366.950.32., ante el cual se formuló el recurso revocatorio emitiéndose la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/No 061/2012, de 2 de mayo, que confirma la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/No 0034/2012, impugnada mediante Recurso Jerárquico emitiéndose la Resolución Jerárquica MPDyEP N° 015/2012 de 5 de octubre, que resolvió Anular obrados hasta fs. 4465, es decir hasta la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/No 0034/2012. Consecuentemente la AEMP, el 18 de abril de 2013 emite la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013 de 11 de abril, que resuelve declarar Improbada la comisión de la conducta anticompetitiva descrita en el art. 10 parág. I inc. d) del D.S. N° 29519 en contra de las empresas Praxair Bolivia S.R.L., y HIELO SECO S.R.L., y declara Probada la comisión de la conducta anticompetitiva relativa al art. 11-10 del D.S. N° 29519 por parte de la empresa Praxair Bolivia S.R.L. sancionándola con una multa de UFV 1.452.634,11., ante la cual interpone recurso revocatorio emitiéndose la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/No 057/2013, que resolvió Confirmar la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/No 0030/2013, sobre el cual Praxair Bolivia S.R.L., interpone recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035/2013 de 21 de noviembre.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Conforme a los antecedentes señalados, la entidad demandante señala que:

La Resolución Jerárquica N° 035/2013 produjo infracciones a los derechos de Praxair conforme a lo siguiente:

Respecto a la fundamentación legal de la Resolución Jerárquica 035/2013, que respalda la anulación de obrados realizada por la RJ 015/2012, en el art. 44 del D.S. N° 27175 y art. 55 del D.S. N° 27113; referente al primer art.(44), señala, que, el mismo tiene un error en su redacción, que en la última parte existe una "o" entre el vicio más antiguo y cuando exista indefensión, que la "o" está por demás, que el artículo debería estar redactado de diferente manera, aun admitiendo que tuviera sentido, el artículo citado no otorga a la administración la potestad de disponer de "oficio" la nulidad de obrados, más aun si se observa una interpretación axiológica de la norma, observando los principios de auto tutela "nom reformatio in peius" y la congruencia de las resoluciones, que se entiende que la administración podrá anular obrados únicamente cuando esta sea la pretensión del recurrente. Con referencia al art. 55 del D.S. N° 27113, que tiene dos partes la primera refiere a la revocación de un acto anulable, que es una potestad que la administración mediante la interposición de los recursos administrativos, que no puede ejercerse de oficio, así se alegue lesión al interés público; la segunda parte refiere a la nulidad de procedimientos para evitar la nulidad del acto administrativo definitivo, el cual debe ser ejercitada antes de la emisión del acto administrativo definitivo y en ningún caso puede justificar la nulidad del acto administrativo (R.A. N° 034/2012), concluye señalando que ninguno de los fundamentos legales de la RJ 035/2013, son válidos, ambas disposiciones refieren a la anulación de procedimientos y no a la declaratoria de nulidad de actos administrativos y menos resoluciones. La prohibición de la reformatio in peius no es aplicable únicamente en instancia recursiva, del cual la doctrina y la jurisprudencia constitucional contemplan la interdicción de reformatio in peius, en casos de anulación de una resolución y su prohibición de la reforma en perjuicio, que rige para la nueva resolución, que debe obligatoriamente considerar los límites derivados de la resolución que se anuló, uno de los cuales es la prohibición de imponer una pena más grave al recurrente único, al respecto cita al procesalista Argentino Fernando De La Rúa, tratadista Colombiano Jaime Ossa Arbeláiz, la S.C. N° 1745/2010-R de 25 de octubre, Sentencia Agroambiental Nacional S1 N° 40/2013.

Violación al derecho al debido proceso en sus elementos de pertinencia congruencia de las resoluciones, así como la motivación y la valoración de la prueba; señala, que, la Resolución Jerárquica 035/2013, lesiona el derecho al debido proceso de Praxair, pues se limita a reiterar los fundamentos de las resoluciones recurridas, sin realizar una valoración adecuada de los argumentos y de la prueba presentada, no desacredita ninguna de las dos afirmaciones principales de los argumentos de Praxair, es decir: I. No se acredita que se posea todo el

mercado, II. No se acredita que se practica la discriminación de precios. Al primer punto señala: a) que no es posible deducir que una empresa detenta poder de mercado solo porque tiene una alta participación en el mercado relevante; b) el hecho de que el mercado relevante este concentrado no constituye un argumento adicional; c) el test SSNIP no se utiliza para analizar si una empresa detenta poder de mercado y su utilización constituye un grave error metodológico; y d) sobre la diferencia de precios y costos, señala que no es posible conocer cuál es la definición de costos que ha utilizado AEMP, es decir, no se sabe si solo se considera al costo de producción o si también se incluye el costo de distribución. Respecto al poder de mercado señala que no se consideró lo descrito en el inc. c) de la R.M. N° 190, que establece los factores para determinar que un agente posee poder de mercado, que ni la AEMP, ni el MDPyEP analizan el argumento contenido en la opinión técnica de INTELFIN de que existe evidencia que Praxair no puede imponer precios a voluntad, prueba sobre la que no se pronunciaron. El Test SSNIP no se utiliza para analizar si una empresa detenta poder de mercado y su utilización constituye un grave error metodológico, que ni la AEMP o el MDPyEP, rebatieron tal afirmación. Que la RJ 035/2013 no pudo refutar los argumentos referidos a la inexistencia de barreras a la entrada relevantes en el mercado, que los permisos y licencias constituyan limitantes para acceder al mercado. Que la resolución Recurrída no ha acreditado que Praxair posee poder de mercado, condición necesaria de acuerdo con el art. 11 de la R.M. N° 190, para establecer si la supuesta discriminación de precios debe ser sancionada. Por último señala que la resolución recurrida no considera los fundamentos económicos de la industria, explicadas por Praxair, como son la escala de producción que Praxair tiene, se debe a producción misma que le permite ser más eficiente que sus competidores; el hecho que la planta de producción opere constantemente a su capacidad máxima constituye evidencia de la existencia de economías de escala; la naturaleza del proceso productivo de Praxair hace que sea prácticamente imposible calcular el costo marginal de producción o distribución del oxígeno; que el costo de producción relevante incluye el costo de producción; el volumen adquirido por un cliente influye en el precio ofrecido a otros clientes.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se declare nula y sin efecto legal la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035/2013 emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, y en su mérito, se declaren también nulas y sin valor legal la RA 057/2013 y Resolución Sancionatoria, en aplicación y amparo de los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., art. 69-a) de la LPA y relacionados con el parág. I del art. 10 de la L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011.

II. De la contestación de la demanda.

Citada la autoridad demandada se apersona Franz Jaime Chávez Sandy en su condición de Director General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural del Estado Plurinacional de Bolivia, conforme a Testimonio de Poder N° 1296/2014 de 8 de julio, quien contesto negativamente la demanda contenciosa administrativa por memorial presentado el 11 de julio de 2014, cursante de fs. 599 a 621, manifestando los siguientes argumentos de hecho y derecho:

Refiere a la competencia que tiene el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, para conocer y revolver los recursos jerárquicos que se interpusieron en contra de resoluciones administrativas que resuelvan los recursos de revocatoria resueltos por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresa AEMP. Asimismo, señala el marco normativo que regula sus atribuciones para que la AEMP, realice tareas de fiscalización a empresas del territorio nacional conforme la L. N° 2427, 2495, D.S. N° 071 , 29519, cuyas atribuciones son las de regulación, control y supervisión a las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción (...) en lo relativo a prácticas anticompetitivas absolutas y relativas, estando en consecuencia facultada a desarrollar inspecciones, auditorías de verificación y requerir desde luego, la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información generada por medios electrónicos o cualquier otra tecnología, instrumentos que le permiten identificar, comprobar, establecer y sancionar vulneraciones tanto a normativa comercial, como la referida a la libre competencia, en el marco de los principios constitucionales al debido proceso, derecho a la defensa, legalidad y presunción de inocencia concordantes con el art. 4 de la L. N° 2341 (principios generales de la actividad administrativa), para lo cual señala lo siguiente:

Respecto a la presunta violación de la prohibición reformatio in peius resultado de la emisión de la Resolución administrativa sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 030/2013; señala, que corresponde referirse al art. 63 de la L. N° 2341, norma que establece la prohibición de reforma en perjuicio que es aplicable en instancia recursiva, bajo ese marco el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, Anulo Obrados mediante Resolución Jerárquica MDPyEP N° 015/2012, fallo que dispuso que se elabore una nueva valoración de antecedentes y sobre ello la AEMP, en aplicación de principios de congruencia y de proporcionalidad emita una nueva resolución administrativa sancionatoria que guarde relación y equivalencia entre la tasación de indicios, antecedentes y elementos probatorios, frente a la calificación de la sanción pecuniaria a imponerse, en aplicación del num. 1 del art. 39 del reglamento de defensa de la competencia aprobado mediante R. M. N° 190. En consecuencia el efecto jurídico de la anulación de obrados, emitida por esta instancia jerárquica a través de la resolución jerárquica MDPyEP 015/2012, retrotrajo el procedimiento administrativo sancionador, al momento anterior a la emisión de la resolución sancionatoria; por ende la prohibición reformatio in peius no fue violada por la AEMP, ya que la resolución administrativa de revocatoria RA/AEMP/DJN° 057/2013, lo que hizo en su art. 1° es confirmar la resolución administrativa sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 030/2013. Que el principio reformatio in peius, es aplicable para el caso en el que se agrave una sanción impuesta en contra del recurrente afectado y generado gravosos daños al administrado dentro de un procedimiento, situación que no ocurrió en el caso de autos, ya que nos encontramos frente a una anulación impuesta por la autoridad jerárquica, para la subsanación de vicios identificados, nulidad que abarco hasta el vicio más antiguo, en consecuencia el principio reformatio in peius no es aplicable en el presente caso. Así también señala que Praxair Bolivia S.R.L., no demando en la vía contenciosa administrativa a la resolución jerárquica MDPyEP N° 015/2012, que anulo obrados hasta la resolución administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0034/2012 emitida por la AEMP, deduciéndose que el acto ha sido consentido por el ahora demandante.

En relación a los criterios de fiscalización y comprobación de la conducta anticompetitiva desarrollados por la AEMP; señala que la AEMP, al emitir la resolución administrativa de cargo RA/AEMP/DTDCDN/N° 0116/2011 de 1 de diciembre, se fijó el mercado relevante, el periodo de la fiscalización, delimitando geográficamente el procedimiento sancionador, que permitió la evaluación de los cargos investigados a

Praxair Bolivia S.R.L., utilización de instrumentos técnicos económicos para establecer la posición, concentración y dominio del mercado del oxígeno en el ámbito territorial nacional delimitado, que llevo a la emisión de la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 030/2013, que conforme al cuadro N° 2 ventas oxígeno líquido-gaseoso, se demuestra que el oxígeno gaseoso se encuentra concentrado en Praxair Bolivia S.R.L., con un 77% al igual que en el mercado de Oxígeno Medicinal Líquido con un 80%. La AEMP como parte de sus protocolos de fiscalización por prácticas anticompetitivas, empleo métodos técnicos recomendados por la teoría económica y la legislación comparada uno de ellos es el Test SSNIP, instrumento idóneo y adecuado para definir el mercado relevante, siendo su objeto el establecer el menor grupo de productos y área geográfica, en el cual un hipotético monopolista pueda mantener precios supra competitivos, indicador desarrollado por sistemas de legislación de defensa de la competencia para determinar si ante un incremento en precios en el orden de 5% a 10% los ingresos del agente económico se incrementan; test que se basa en el hecho de que una empresa tiene una participación de mercado elevada que le genera dominio y poder de mercado, consiguientemente el mercado relevante es aquel el cual se define el límite del alcance efectivo de dicho poder o dominio de mercado. En resumen el test SSNIP, muestra la presencia de poder de mercado por parte de Praxair Bolivia SRL., por lo que la afirmación del recurrente queda desvirtuada respecto al presente instrumento.

Respecto a la economía de escala, estableció que Praxair conforme al Informe de Inspección AEMP/DTDCDN/TOLF/MMM N° 010/2012, su sistema de producción opera al 86,7 % de su capacidad con una cantidad de producción fija y constante, que no existe diferencia en el costo de producción de oxígeno medicinal para diferentes clientes. De lo manifestado se colige que los precios de venta más bajos se presentaron en La Paz y Cochabamba, frente a los de su base Santa Cruz, como se muestra en la gráfica sobre licitaciones, desestimando de esta manera lo afirmado por Praxair Bolivia S.R.L.; Referente a que la AEMP no habría tomado en cuenta los volúmenes de venta involucrados en las distintas transacciones; señala que, en base a los cuadros y comparación de licitaciones presentadas por la empresa objeto de estudio, la AEMP, dentro de las gestiones 2009, 2010 y 2011, realizo la relación existente entre volúmenes versus precios ofertados a favor y en beneficio del cliente, los cuales son incongruentes con los resultados expuestos por PRAXAIR, siendo evidente la discrecionalidad de oferta de precios en las licitaciones nacionales, comprobándose que la práctica de discriminación de precios no se debe al efecto de volúmenes producidos y su relación con costos de producción y/o transporte ante la presencia de economías de escala, al contrario el análisis técnico efectuado por la AEMP, ha evidenciado la adecuación a una práctica anticompetitiva relativa, contenida en el num. 10 art. 11 del D.S. N° 29519 por parte de Praxair Bolivia SRL.

En relación al Poder de Mercado, sobre el argumento que dentro de la fiscalización desarrollada por la AEMP a Praxair Bolivia SRL., no se habría determinado el poder de mercado en el territorio nacional; argumento que pasamos a desvirtuar, toda vez que la AEMP, utilizo criterios de fiscalización y acreditación de la conducta anticompetitiva, instrumentos técnicos económicos que sirvieron para establecer la posición, concentración y dominio del mercado del oxígeno en el ámbito nacional, habiendo la AEMP empleado el indicador SSNIP, y demostrando el poder de mercado por parte de Praxair Bolivia SRL., información de las licitaciones públicas nacionales reportadas por el Sistema Informático de Compras Estatales SICOES, reportes y registros remitidos Praxair Bolivia SRL., (Nitrox S.R.L. y 3H Industriales S.R.L.), elementos probatorios que formaron parte de la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013. Asimismo refirió en relación a que las Instituciones Publicas detentan poder de compra; calificación de la multa.

Por otro lado corresponde mencionar que la AEMP, a instancia de la emisión de la resolución administrativa sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 030/2013, en ejercicio y aplicación de la verdad material, habiendo hecho uso de criterios de proporcionalidad, buena fe e imparcialidad, estableció y comprobó fácticamente los hechos, desarrollados propiamente en los acápites precedentes, en consecuencia fue confirmada la existencia de discriminación de precios, practica anticompetitiva relativa, que infringe la normativa legal vigente de defensa de la competencia en el mercado del oxígeno medicinal líquido y gaseoso, prevista en el num. 10 del art.11 del D.S. N° 29519, habiendo sido tutelados el derecho a la defensa, el debido proceso y el principio de seguridad por la AEMP al momento de aperturar el periodo de prueba y ser valorados los mismos en las RR.AA. Nos. 030/2013, 057/2013 y 035/2013.

En relación a los derechos y garantías presuntamente vulnerados por la autoridad administrativa; el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural al momento de la admisión del recurso, analizo los antecedentes tutelando los principios constitucionales como el debido proceso, así como principios de la actividad administrativa prevista en la L. N° 2341, habiendo la AEMP aperturado periodo probatorio para los descargos respectivos, atendió a cada una de las peticiones formuladas, derecho a la defensa que no fue cuartado a PRAXAIR BOLIVIA SRL., que la misma no demostró o describió como se hubiera violado su derecho al debido proceso, por lo tanto mal podría alegar como argumento del recurso la violación o desconocimiento del Principio del Debido Proceso y Seguridad Jurídica. Por ultimo refiere qué, la nulidad solo puede ser alegada cuando el particular se encuentre perjudicado por un acto nulo, para lo cual se tiene que tomar en cuenta el art. 35 de la L. N° 2341, que del análisis de los antecedentes efectuados por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, se evidencia que la AEMP, aplico correcta y cabalmente la normativa de su competencia descrita en el acápite 3.1 y 3.2 del presente memorial, siendo el análisis efectuado en mérito y acorde a las consideraciones descritas en la Resolución Administrativa Cargos RA/AEMP/DJ/N° 0116/2011 y Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 030/2013, RA 057/2013 y RJ 035/2013.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada solicita se declare Improbada la demanda planteada por Praxair Bolivia S.R.L. y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035.2013, de 21 de noviembre y consecuentemente queden firmes en su cumplimiento la resolución administrativa de cargos RA/AEMP/DTDCDN/N° 0116/2011, Resolución Administrativa Sancionatoria N° 030/2013, Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/DJ/N° 057/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0116/11, de 1 de diciembre de 2011, la AEMP, dispuso el inicio de del procedimiento sancionador en contra de las empresas Praxair Bolivia S.R.L., por la presunta comisión de prácticas anticompetitivas, asimismo otorgó el plazo de 10 días para presentación de descargos, cursante de fs. 133 a 171 del cuerpo 1, notificado el 2 de diciembre de 2011, cursante a fs. 132 del cuerpo 1.

Memorial de 16 y 23 de diciembre de 2011, por el que la Empresa Praxair Bolivia S.R.L., aportó documentación y solicitó inspección a sus instalaciones.

Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/13 de 11 de abril de 2013, que Resuelve declarar Improbada la comisión de Conducta Anticompetitiva descrita en el art. 10 parág. I-d) del D.S. N° 29519 y declara Probada la comisión de conducta anticompetitiva relativa descrita en el art. 1-10 del D.S. N° 29519 por parte de Praxair Bolivia S.R.L., sancionándola con la multa de UFV 1.452.634.11., cursante de fs. 279 a 318 del cuerpo 2.

Memorial de Recurso de Revocatoria de 16 de mayo de 2013, interpuesto por Praxair Bolivia S.R.L., cursante de fs. 320 a 336 del cuerpo 2.

Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 057/2013 de 14 de junio, que revuelve Confirmar la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 030/2013 de 11 de abril y resolución administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 037/2013 de 30 de abril, cursante de fs. 337 vta., a 373 del cuerpo 2.

Memorial de Recurso Jerárquico de 8 de julio de 2013, presentado por Praxair Bolivia S.R.L., cursante de fs. 374 a 389 del cuerpo 2.

Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035/2013, de 21 de noviembre, que resuelve confirmar totalmente la Resolución Administrativa de Revocatoria RA/AEMP/DJ/N° 057/2013 de 14 de junio, cursante de fs. 290 vta., a 403 del cuerpo 3.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto a fs. 652, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., réplica cursante de fs. 698 a 709, dúplica cursante de fs. 726 a 735 del expediente, respuesta de tercer interesado Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresa "AEMP", cursante de fs. 655 a 670. Concluido el trámite se decretó a fs. 773, "autos para sentencia".

IV. Sobre la problemática planteada.

Del análisis y compulsas de los antecedentes señalados, en relación con los datos procesales y la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035.2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se tiene que la controversia radica en establecer, sí, la Resolución Jerárquica RDPyEP N° 035/2013 ha lesionado el principio "Reformatio In Peius", es decir que resultado de la interposición de los recursos administrativos de Praxair Bolivia S.R.L., se hubiere agravado su situación inicial.

Previo al análisis del caso de autos, se debe establecer, que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

El art. 38-16 de la L.Ó.J., concordante con el art. 778 del CPC, confieren atribución a la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, para el conocimiento y resolución de procesos contencioso administrativos, estableciendo que éste será procedente "en los casos en que hubiera oposición entre el interés público y privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

De lo anteriormente glosado se tiene que la procedencia del proceso contencioso administrativo en sede judicial, se halla condicionada al previo agotamiento de la vía administrativa en sede administrativa, a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, impugnando un acto administrativo por el cual se hubiera dictado resolución administrativa que declare la aceptación o rechazo de la pretensión invocada, en un previo procedimiento administrativo iniciado de oficio o a petición de parte.

A ese fin, antes de entrar a resolver la controversia suscitada, corresponde referirnos al principio "Reformatio In Peius": Entendiéndose que en un Estado, rigen entre otros los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad, de donde la legalidad recoge el aforismo jurídico "no reformatio in peius"; que se expresa en la prohibición de agravar la situación del único recurrente como consecuencia de su propio recurso.

La doctrina establece que, la no "reformatio in pejus" es un principio general de derecho y una garantía constitucional del debido proceso, es aplicable a todas las actividades del Estado que implique el ejercicio de su poder sancionatorio. La prohibición de la reformatio in pejus, tiene plena aplicabilidad en materias administrativas, tanto en el agotamiento de la vía gubernativa como en el desarrollo del procedimiento ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, circunstancia que se origina en la interpretación armónica y sistemática del art. 115- II de la C.P.E., logrando de esta manera hacer efectivo el derecho al debido proceso y por ende de los demás principios y derechos constitucionales que guardan correspondencia con dicha institución jurídica. De suerte que la congruencia y la prohibición de la no reformatio in pejus, limitan la actuación de la administración en aras de la transparencia, legalidad y garantía en la actuación administrativa.

Al respecto la jurisprudencia constitucional en la S.C. N° 0606/2013-L de 03 de julio señala: "...Eduardo Couture dice: "La reforma en perjuicio (reformatio in peius) consiste en una prohibición al juez superior de empeorar la situación del apelante, en los casos en que no ha mediado recurso de su adversario. El principio de la reforma en perjuicio es, en cierto modo un principio negativo: consiste fundamentalmente en una prohibición, no es posible reformar la sentencia apelada en perjuicio del único apelante". Juan Monroy Gálvez concibe que: "Ese es el

nombre, en latín (prohibición de la reformatio in peius), de una institución de considerable importancia en el tema del recurso de apelación. Se trata de lo siguiente: si una parte recurre en apelación de una resolución, el superior sólo podrá reformar la resolución a su favor, jamás en su contra'.

Para el Tribunal Constitucional Español la prohibición de la reformatio in peius tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso ve empeorada o agravada la situación creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la resolución que decide el recurso es un efecto contrario al perseguido por el recurrente, que era precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de impugnación'...El mencionado instituto procesal fue evolucionando desde aquella concepción romanista que lo consideraba como una consecuencia del sistema de la personalidad del recurso, así Carlos Alfonso Silva Muñoz nos dice: 'si una parte recurre de una decisión judicial es obviamente pretendiendo que el superior en grado ampare su pretensión impugnatoria dándole la razón pero en ningún caso para que agrave su situación. Por otro lado si se permitiese la indicada reforma, sería irse contra la voluntad del no impugnante, pues si no cuestionó la decisión judicial fue porque consideró que la decisión del A quo, era la más justa para su parte (...).

Asimismo el art. 63 parág. II de la L. N° 2341 de Procedimientos Administrativos señala: "La resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso".

Bajo los criterios jurídicos expuestos; de la revisión de la demanda contencioso administrativa se advierte incongruencias en cuanto a los hechos y el derecho invocado, denotándose una confusión en las resoluciones administrativas invocadas como supuestamente vulneradas, a más de ello conforme al objeto y fin que persiguen los procesos contenciosos administrativos, corresponde a este tribunal ejercer el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa en la emisión de las resoluciones administrativas impugnadas concluyentes en la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035/2013, del cual corresponde señalar lo siguiente:

En el presente caso, es menester señalar que, el demandante argumenta que la AEMP al emitir la resolución administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013, agrava la situación inicial de la empresa Praxair Bolivia SRL., a tiempo de presentar un recurso jerárquico, en virtud a ello presentó recurso revocatorio, el mismo que fue Confirmado mediante Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 057/203, resolución recurrida y confirmada mediante Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035/2013, resoluciones que según la empresa, agravan su situación inicial y que violan el derecho a la defensa y al debido proceso; Ahora bien, en ese contexto es importante considerar que conforme sale de antecedentes, se advierte la Resolución Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013, de 11 de abril, textualmente dispone en su segundo artículo: "Declarar probada la comisión de la conducta anticompetitiva relativa descrita en el art. 11-10 del D.S. N° 29519, por parte de la empresa Praxair Bolivia S.R.L., y en consecuencia, sancionarla con la multa de 1.452.634.11 UFV's, (...)". Que emergente de la impugnación se emite la resolución administrativa RA/AEMP/DJ/N° 057/2013, que, dispone: "Confirmar la resolución administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013, de 11 de abril de 2013, emitida dentro del procedimiento administrativo sancionatorio seguido por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, en contra de la empresa PRAXAIR BOLIVIA S.R.L. (...)". Asimismo la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035.2013, revuelve "Confirmar totalmente la Resolución Administrativa de Revocatoria RA/AEMP/DJ/N° 057/2013 de 14 de junio de 2013 (...)", lo que conlleva a establecer que las resoluciones recurridas en ningún momento afectaron o agravaron la situación inicial de la empresa Praxair Bolivia S.R.L., habiéndose mantenido inalterable la sanción determinada en la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013, resoluciones o actos de la administración pública que desde ningún punto de vista pueden ser considerados violatorios del Reformatio In Peius o de los derechos constitucionales del derecho al debido proceso y a la defensa, previstos en el art. 115-II y 117 I de la C.P.E.

A más de lo expuesto, no corresponde a este tribunal, realizar un análisis por memorizado de la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 015/2012, que anuló la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTDCDN/N° 0034/2012, toda vez que esta última resolución fue anulada conforme el art. 44 del D.S. N° 27175, por tanto dejó de surtir efectos jurídicos, lo que es igual a que dejó de existir jurídicamente, resolución jerárquica que no fue demandada por la vía correspondiente conforme normativa actual, como en el presente caso, habiendo de esta manera la empresa Praxair Bolivia S.R.L. convalidado los actos del proceso administrativo, entendida esta como el principio de convalidación, lo que implica que no le hubiera ocasionado vulneración a sus derechos, por lo mismo no puede ser sujeto de vulneración de los mismos como del reformatio in peius aludidos por la empresa Praxair Bolivia S.R.L., toda vez que con la resolución jerárquica MDPyEP N° 035.2013, no se agravó la sanción de las resoluciones inferiores emergentes de la resolución jerárquica descrita.

Por lo referido la AEMP y el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural en virtud del principio de legalidad, de manera objetiva y sin efectuar una interpretación abstracta, considerando además, que es obligación de la administración cumplir en todo proceso con el principio de sometimiento pleno a la ley, contemplado en el art. 4-a) de la LPA, que señala: "La administración pública registrará sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso", falló en virtud del art. 63 parág. II de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, por lo que de la lectura del mismo se establece que en resguardo del debido proceso y de manera fundamentada y congruente, emitió una resolución conforme a derecho. A ello se debe agregar que respecto al derecho a la defensa, se advierte que la empresa Praxair Bolivia S.R.L., tuvo conocimiento oportuno del proceso administrativo que se le instauró, habiendo ejercido plenamente su derecho a la defensa, habiendo presentado prueba como descargo, así como solicitado la inspección de la empresa la cual cursa en antecedentes, e interpuso los recursos administrativos conforme al D.S. N° 27175, resultando indebido señalar de manera genérica que la AEMP, no valoró la prueba aportada por la empresa, cuando la misma se encuentra mencionada y desarrollada en la resolución sancionatoria y que si bien es evidente que el Estado ejerce su potestad, a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, esta potestad, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, es decir la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal.

Asimismo respecto a la S.C. N° 1745/2010-R de 25 de octubre, en su ratio decidendi establece: "si bien es cierto que durante la tramitación del proceso administrativo disciplinario el recurrente asumió defensa emitiendo libremente sus ideas y opiniones (...) no es menos evidente que los miembros del Tribunal Nacional de Ética y Deontología Médica co- demandados no procedieron conforme a derecho, por cuanto el A.V. N° 006/2003 de 4 de diciembre que emitieron vulneró el principio reformatio in peius al haber ampliado la sanción impuesta contra el actor a cinco años la cancelación de su inscripción al Colegio Médico, incurriendo en acto ilegal que requiere la tutela constitucional solicitada por encontrarse el caso dentro de las previsiones del art. 19 constitucional, puesto que se vulneró la garantía al debido proceso del actor..."; y Sentencia Agroambiental S1 N° 40/2013, de 21 de noviembre; de la revisión de las mismas, se advierte que, su ratio decidendi, no refieren al caso en concreto, no resultando vinculantes su aplicación para este tribunal, toda vez que, no presentan supuestos fácticos análogos, que permitan proceder conforme lo alegado por Praxair Bolivia S.R.L..

Ahora bien, estando resuelta la controversia, referente a los demás alegatos señalados en la demanda contencioso administrativa, este tribunal considera pertinente referirse a la falta de motivación y valoración de la prueba, del cual se establece que: de la revisión de la resolución administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013, resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 057/2013 y resolución jerárquica MDPyEP 035.2013, emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, se observa que ha desarrollado sus fundamentos en el marco de lo estrictamente compulsado, tomando como base el recurso jerárquico y los antecedentes procesales, por tal razón, se advierte que se encuentran respondidas cada uno de los puntos demandados en la impugnación conforme a la norma aplicable al efecto, por lo que resulta incongruente y pretenciosa en sus alcances la demanda contenciosa, puesto que dicha cartera de Estado, dio respuesta a los puntos reclamados con base en los argumentos demandados a más de ser los mismos argumentos utilizados en los diferentes recursos administrativos; por lo que la violación de derechos y garantías constitucionales "mencionados" como el de la motivación: "Debido proceso en sus elementos fundamentación y motivación de los fallos y tutela judicial efecto en su elemento congruencia interna (arts. 115.1 de la C.P.E. y 8.1 y 25 de la CADH) y valoración de la prueba (art. 4 de la L. N° 2341); resultan inconsistentes.

Asimismo respecto a que "la RJ 035/2013 no acredita que PRAXAIR posee poder de mercado"; se advierte que el mismo se encuentra debidamente desarrollado y motivado de forma amplia en las páginas 9 a 12 y 15 a 20 de la resolución jerárquica, además de haberse considerado la prueba de descargo (informe de INTELFIN, información de las licitaciones reportadas en el SICOES), conforme a la verdad material y sana crítica; más aún cuando, contrariamente a los fundamentos del memorial de demanda contenciosa administrativa, se advierte que el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, baso sus actos conforme a normativa descrita en los arts. 11 num. 10, 12, 18 y 19 del D.S. N° 29519, D.S. N° 27175, art. 4 inc. c), d), e), 30 y 64 de la L. N° 2341, y R.M. N° 190, habiéndose aplicado los principios rectores del Derecho Administrativo y Constitucional, en atención precisamente a los argumentos esgrimidos en la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035.2013 y los antecedentes del procedimiento administrativo; por lo que mal puede alegarse, la violación a las referidas normas constitucionales y la vulneración de la falta de motivación y valoración de la prueba, estando demostrado que la administración procedió a aplicar el debido proceso en su elemento de fundamentación y tutela judicial efectiva, más aún, cuando la línea constitucional es clara al establecer el siguiente entendimiento: "... cabe señalar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y fondo. En cuando a esta segunda, la motivación puede ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar el juez sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas."; y en ese mismo sentido, la SC 1670/2004-R de 14 de octubre, se expresó que: "(...) el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: i) el derecho a ser escuchado en el proceso; ii) el derecho a presentar prueba; iii) el derecho a hacer uso de los recursos; y iv) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal" (negritas agregadas). Alcance que ha sido reiterado en la jurisprudencia de este Tribunal, cuando en la S.C. N° 0183/2010-R de 24 de mayo, señaló que: "...el derecho de defensa de la persona en juicio es inviolable; actualmente se encuentra contemplado como garantía jurisdiccional previsto por el art. 115.I de la C.P.E., que prescribe que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso, lo que implica que el acceso a la justicia comprende el derecho a ser escuchado en proceso; a presentar prueba; hacer uso de los recursos; y la observancia de los requisitos de cada instancia procesal". (SIC).

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos de la parte demandante no son consistentes y no demuestran las violaciones acusadas, por lo contrario la Autoridad de fiscalización y control social de empresas y el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, en la emisión de la resolución administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 0030/2013, Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 057/2013 y resolución jerárquica MDPyEP N° 035.2013, no incurrieron en conculcación de normas legales como la vulneración del derecho a la defensa o al debido proceso o a los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo, habiendo la AEMP y el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, procedido conforme la R.M. N° 190, D.S. N° 29519, D.S. N° 27175 y L. N° 2341 desarrollada al exordio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 453 a 469, interpuesta por Praxair Bolivia S.R.L., debiendo quedar subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 035.2013 de 21 de noviembre.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



321

**Bustamante y Garandillas Vías y Construcciones S.R.L.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 29 vta., y 66 y vta. , planteada por la empresa Bustamante y Gandarillas Vías y Construcciones S.R.L., representada legalmente por Laura Hortensia Gandarillas Zenteno, conforme al testimonio de Poder N° 337/2003 de 24 de noviembre, otorgado ante Notario de fe Publica Ana Pompeya Castellanos, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013, emitida el 30 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación, replica, duplica, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la administración tributaria vulnerando el principio tributario de imparcialidad, debido proceso y seguridad jurídica, de manera infundada confirmó la resolución ARIT CBA/R.A. N° 0305/2013 de 01 de julio, no obstante que su mandante demostró que la Administración Tributaria Regional Tarija en forma ilegal e indebida determinó el tributo omitido del IVA por 21.764 UFV y el IT por 5.023UFVs por el periodo fiscal 06/2009, violando el procedimiento de determinación y liquidación del IVA e IT normado por los arts. 7, 8, 9, 10 y 77 de la L. N° 843 y 7, 8, 9 y 10 del D.S. N° 21530, 74, 76, 78, 99 de la L. N° 2492, art. 28-d) y e), 30, 35 y 36 de la L. N° 2341; RDN N° 10-016-07 del SIN, por lo que impugna esa resolución.

Las Autoridades de Impugnación Tributaria tanto regionales como generales fueron creadas para administrar justicia tributaria en sede administrativa garantizando los derechos del contribuyente previstos por el art. 68 del C.T.B. y 115 de la C.P.E. mediante la aplicación objetiva de la ley, resolviendo los recursos bajo los principios de transparencia, independencia, eficiencia y equidad dictando resoluciones con suficiente fundamento; sin embargo del análisis técnico jurídico de la Resolución de la Administración Tributaria Regional Cochabamba, se observa una evidente parcialización a favor de la administración tributaria que fue aprobada por la AGIT, no obstante que se violaron de manera flagrante el procedimiento de determinación del IVA previsto en los arts. 9, 10 y 77 de la L. N° 843, 9 y 10 del D.S. N° 21530 y el debido proceso administrativo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que refutando la fundamentación de la AGIT, le corresponde señalar lo siguiente:

La R.D. N° 17-54-13, objeto de impugnación en la instancia recursiva de alzada está viciada de nulidad porque la deuda tributaria del IVA e IT por el periodo 06/2009, fue determinada prescindiendo del procedimiento de determinación y de liquidación establecido por los arts. 9, 10 y 77 de la L. N° 843, arts. 9 y 10 del D.S. N° 21530, pues los fiscalizadores omitieron compensar el saldo a favor de Bs 53.099.-, que el contribuyente tenía declarado por el IVA en el Form. 200 con N° de Orden 6031643370 del periodo fiscal 06/2009 y tampoco compensaron el IT con el saldo de Bs. 7.308, 00 que tenía por pago a cuenta del IUE declarado en el Form. 400 con N° de orden 603163380 por el periodo fiscal 06/2009.

La AT determinó el tributo omitido por IVA de Bs33.284.- y por IT de Bs7.681.- por el periodo fiscal 06/2009, violando el ordenamiento jurídico porque no tuvo en cuenta el procedimiento de determinación previsto por los arts. 9, 10 y 77 de la L. N° 843, 9 y 10 del D.S. N° 21530 ni el debido proceso administrativo. Tampoco consideraron los argumentos y pruebas de su mandante.

Afirmó que el procedimiento de determinación aplicado por la AT está viciado por cuanto de acuerdo a los manuales y procedimientos de fiscalización conforme lo dispone el art. 68-6) y 8) del Cód. Trib. (C.T.B.), los auditorios tributarios responsables del proceso de fiscalización que actuaron en nombre del SIN tenían la obligación de determinar y presentar los reparos tributarios no solamente en el cuadro o papeles de trabajo, sino los formulario de declaraciones juradas, es decir que los fiscalizadores debían haber adjuntado a sus informes y al cuerpo de antecedentes de fiscalización los Forms. 200 del IVA y 400 del IT por el periodo fiscal 06/2009 debidamente elaborados y ratificados donde se refleje de manera objetiva la liquidación de los impuestos conforme lo exigen las normas tributarias, lo cual no cumplieron.

La forma correcta y legal de determinar y liquidar un impuesto es a través de las declaraciones juradas, sin embargo la AT no lo hizo, más bien con el afán de privar al contribuyente de su legítimo derecho a la compensación de su crédito fiscal declarado a su favor, procedió a liquidar la deuda tributaria en cuadros y planillas y no en formularios que es donde se debe presentar la deuda tributaria para correr en traslado

del contribuyente, en consecuencia se infringió el procedimiento de liquidación. La AGIT dejó hacer y dejó pasar estas irregularidades y vicios procedimentales cometidos por la AT siendo que su función es de la controlar en segunda instancia los actos de la AT, velando porque los mismos se sujeten y sometan a los procedimientos de determinación y liquidación tal como establecen las normas tributarias.

Como se ha señalado el procedimiento de determinación del impuesto al valor agregado IVA esta descrito en la L. N° 843 y D.S. N° 21530 arts. 7 y 9, de acuerdo a esta normativa y a la información contenida en el mismo formulario 200 (DDJJ IVA) este impuesto se determina computando el débito fiscal menos el crédito fiscal, cuando la diferencia resulta a favor del fisco para liquidar el IVA se debe restar el monto del crédito fiscal que el contribuyente tenía declarado a su favor en el periodo fiscal anterior; si de esta diferencia después de la compensación del saldo a favor resultara una diferencia a favor del fisco recién se debe pagar y, si por el contrario, la diferencia resulta a favor del contribuyente este tiene todo el derecho a seguir compensando el IVA a favor en los periodos fiscales siguiente, por lo mismo el IVA se determina de acuerdo a la siguiente formula:

$$\text{IVA} = \text{DF-IVA} - \text{CCF-IVA} - \text{saldo a favor del periodo anterior actualizado y declarado en el Form. 200.}$$

Por otra parte, el art. 77 de la L. N° 843 dispone que el contribuyente tiene derecho a compensar el IT con el impuesto a la utilidades (IUE) pagado, la AT también violó dicha normativa porque determino la deuda del IT sin compensa el saldo del IUE que el contribuyente tiene declarado a su favor en el Form. 400, por el monto de Bs 7.308.-

Debe tenerse presente que todo saldo a favor que el sujeto pasivo tenga registrado en una declaración jurada sea por IVA o IT o por cualquier otro impuesto, legalmente constituye un impuesto pagado a favor del fisco; por lo que el SIN ni la AGIT bajo ningún argumento pueden privarle al contribuyente de su legítimo derecho a la compensación de su saldo, por cuanto el mismo se encuentra amparado en la ley. El hecho de que la AT pretenda privar ilegalmente a su mandante de su legítimo derecho a la compensación del saldo por IVA de Bs 53.099.-, y por IT de Bs 7.308.-, implica cobrar doble impuesto.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013 de 30 de septiembre emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ordenando a la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales Regional Tarija realice una nueva determinación y liquidación del IVA e IT por el periodo fiscal 06/2009 compensado en la determinación del IVA e IT el saldo declarado a favor de su mandante.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 30 de junio y 1 de agosto de 2014, que cursan de fojas 43 a 47 vta., y 95 a 99 vta., señalando que no obstante que la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013 de 30 de septiembre, está respaldada en sus fundamentos técnicos jurídicos debe resaltarse lo siguiente:

Para comprobar el correcto cumplimiento a las disposiciones legales que rigen el IVA por el periodo fiscal junio 2009, se emitió la orden de Verificación N° 00110VI13062 formulario 7520, a cuyo efecto el departamento de fiscalización requirió al contribuyente la presentación de libro de ventas del periodo observado, copia de las facturas de ventas y otra documentación que el fiscalizador requiera durante el proceso.

La documentación fue presentada conforme al acta de recepción de documentos sobre cuya base, la información de terceros obligados y la extractada del SIRAT 2 se procesó la información, observando las normas para los trabajos de verificación sobre base cierta (arts. 43 parág. I y 77 parág. II de la L. N° 2042 del Cód. Trib.), concluyendo que la declaración jurada del IVA orden N° 6031643380 de la gestión junio 2009, fue presentada dentro del plazo establecido por ley 15 de julio de 2009, declarando solamente compras y, que luego el 13 de noviembre de 2012, el contribuyente presentó DD.JJ., rectificatoria formulario 200-2 N° 6037337265 disminuyendo compras declaradas. Determinándose un ingreso no declarado por BS256.027, 94 (doscientos cincuenta y seis mil 94/100) que constituye la base imponible para la determinación del impuesto omitido al valor agregado y a las transacciones IT, según lo establecen los arts. 4, 7 y 74 de la L. N° 843 art. 2 D.S. N° 21532 y D.S. N° 21530, habiendo el contribuyente incumplido el num. 1 del art. 70 de la L. N° 2492, otorgándosele el plazo de 30 días calendario a partir de su legal notificación con la vista de cargo para que presente sus descargos.

El contribuyente no declaró correctamente sus ingresos del periodo fiscal junio 2009, estableciéndose una omisión de pago del IT al verificar la existencia de la venta no declaradas, obteniendo beneficios en detrimento del fisco, razón por la que se calificó la conducta como omisión de pago, prevista por el art. 160-3) y 165 de la L. N° 2492, siendo aplicable la sanción prevista por el art. 165 de la misma ley. Vencido el termino de prueba y al no haberse cancelado la liquidación se determinó de oficio las obligaciones impositivas del IVA e IT emergentes de la verificación interna que ascienden a un monto total de 64.673 UFV s equivalentes a Bs 117.188.-, por concepto de tributo omitido más interés, multa por incumplimiento a deberes formales, por lo que se procedió a emitir la R.D. N° 17-000054-13 de 20 de febrero de 201, notificada celulariamente al sujeto pasivo conforme lo dispone el art. 85 del C.T.B.

Que respecto al reclamo de la supuesta omisión de compensación del saldo a favor del contribuyente de Bs 70.833.-, por el IVA rectificada el 13 de noviembre de 2012, con un saldo a favor de Bs 16.641.-, y que determina un saldo a favor para el siguiente periodo de Bs 34.375.- Al respecto señaló que en todos los casos, la declaración jurada rectificatoria sustituye a la original con relación a los datos que rectifique, por lo que la declaración jurada con saldo de Bs 70.833.-, no tiene efecto legal; asimismo dicha declaración es de exclusiva responsabilidad de quien la suscribe y en este caso fue iniciativa del contribuyente su presentación. La AT actuó y aplicó para la determinación de la deuda tributaria los procedimientos y normativa establecida para el efecto y una vez que se le notificó al contribuyente con la vista de cargo no presentó ningún descargo en el plazo previsto por ley, por lo que se mantuvo firme e inalterable la deuda tributaria determinada. Aclaro que al haberse evidenciado en la verificación que existió omisión de pago al no declararse correctamente los ingresos percibidos se dio aplicación a la previsión contenida en los arts. 7, 15 y 43 de la L. N° 843

Con relación al IT y su compensación con el IUE, se hace notar que los arts. 17 de L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21532, establecen dos condiciones para que se efectuó dicha compensación, la primera, se encuentra referida a que el IUE de la gestión anterior hubiera sido efectivamente pagado, aspecto que el sujeto pasivo no demostró ante ninguna instancia; y la segunda es que se hubiera incluido en la declaración jurada del IT, el monto de los ingresos brutos obtenidos en el período a declarar, situación que el sujeto pasivo incumplió toda vez que, conforme se expuso, a través de la declaración jurada del IT con el N° de Orden 6031643380 presentada el 15 de julio de 2009, el contribuyente declaró Bs 0 como ingreso del período fiscal junio 2009.

Al respecto, cabe señalar que según la operatoria para la compensación del IUE efectivamente pagado en la gestión anterior, con el IT de períodos fiscales posteriores, siendo que el sujeto pasivo no declaró sus ingresos del período junio 2009, la casilla 619 del formulario 400, permite llevar al período julio 2009 un saldo del IUE a compensar, sobre el cual no se cuenta con información respecto a si el sujeto pasivo efectuó o no la compensación, por lo que de disponerse una compensación del IT del período junio 2009, con un saldo IUE que estuvo disponible para los períodos julio y siguientes del 2009, se estaría otorgando un beneficio indebido al sujeto pasivo que incumplió con la condición de haber declarado sus ingresos en formulario oficial, conforme lo exigido por el art. 77 de la L. N° 843 y art. 7 del D.S. N° 21532.

Por lo expuesto, solicito se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Laura Hortensia Zenteno, manteniendo firme y subsistente la resolución del recurso jerárquico AGIT.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la representante legal de la Empresa Bustamante y Gandarillas Vías y Construcciones S.R.L. impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013 de 30 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirma la resolución ARIT-CBA/R.A. N° 0305/2013 de 1 de julio, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, permitiendo que la deuda tributaria del IVA e IT por el período 06/2009 se determine prescindiendo del procedimiento de determinación y de liquidación establecido por los arts. 9, 10 y 77 de la L. N° 843, arts. 9 y 10 del D.S. N° 21530, pues los fiscalizadores omitieron compensar el saldo a favor de Bs. 53.099 que el contribuyente tenía declarado por el IVA en el Form. 200 con N° de Orden 6031643370 del período fiscal 06/2009, tampoco se compensó el IT con el saldo de Bs. 7.308,00 que tenía por pago a cuenta del IUE declarado en el Form. 400 con N° de orden 603163380 por el período fiscal 06/2009.

Al respecto, la autoridad demandada indicó que La AT actuó y aplicó para la determinación de la deuda tributaria los procedimientos y normativa establecida para el efecto y una vez que se le notificó al contribuyente con la vista de cargo no presentó ningún descargo en el plazo previsto por ley, por lo que se mantuvo firme e inalterable la deuda tributaria determinada. Aclaró que al haberse evidenciado en la verificación que existió omisión de pago al no declararse correctamente los ingresos percibidos se dio aplicación a la previsión contenida en los arts. 7, 15 y 43 de la L. N° 843.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

El 17 de agosto de 2012, se notificó en forma personal a Laura Hortensia Gandarillas Zenteno, como representante legal del contribuyente Bustamante y Gandarillas Vías y Construcciones S.R.L. con NIT 1011453022 con la Orden de Verificación N° 00110V113062 Form. 7520, con el objeto de verificar la diferencia existente entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por terceros correspondientes al período junio de 2009, solicitando al efecto la documentación correspondiente, entre ellas las declaraciones juradas del período observado, libro de ventas del período observado, copias de las facturas de ventas y toda otra documentación que se requiera en el proceso. Habiendo el contribuyente hecho entrega de la documentación requerida, según acta de recepción de 24 de agosto de 2012.

El 12 de noviembre de 2011, la administración tributaria emitió el acta de contravención Tributaria N° 52424, que determina la existencia de un deber formal "emisión de facturas o notas fiscales dentro de las fecha límite de emisión en dosificaciones por cantidad", contraviniendo el parágrafo VIII del art. 15 de la R.D.N. 10.0016.07, modificada por la RND 10.0030.11 de 7 de octubre de 2011, que establece una multa pecuniaria de UFV 150.

El 12 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió el Informe Cite SIN/GDTJA/DF/INF/1432/2012 sobre la verificación del débito IVA y su efecto en el IT, estableciendo en base a la prueba aportada que existía un ingreso no declarado de Bs. 256.027,94, base imponible para el cálculo del IVA y del IT, haciendo referencia también a la existencia de incumplimiento de deber formal, sancionados con 150 UFV, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago (fs. 29-33 Anexo 2).

El 12 de noviembre de 2012, la AT elaboró la Vista de Cargo N° 600-00110V11306, determinado una deuda tributaria por IVA e IT de 63.855 UFV equivalentes a Bs 114.343.-, compuesta por el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 34 a 40 Anexo 2). Con dicho actuado se notificó al contribuyente en forma personal el 29 de noviembre de 2012 (fs. 41 del Anexo 2).

Mediante Informe en conclusiones de 28 de enero de 2013, la AT señaló que el contribuyente no presentó descargos que desvirtúen las observaciones y como tampoco existía pago alguno de la deuda tributaria, recomendó la emisión de la Resolución Determinativa (fs. 46 a 48 Anexo 2).

El 20 de enero de 2013, la AT emitió la R.D. N° 17000054 13, resolviendo determinar de oficio las obligaciones impositivas del IVA e IT, emergentes de la verificación interna N° 00110V113062 Form. 7520 por el período junio de la gestión 2009, en la suma de 64.673 UFV, correspondiente a tributo omitido, intereses sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, otorgándole al

contribuyente el plazo de 20 días a partir de su legal notificación, para la cancelación de reparos a favor del fisco. resolución que fue notificada al contribuyente el 27 de febrero de 2013 (fs. 65 a 72 Anexo 2).

Planteado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/R.A. N° 0305/2013 de 1 de julio, confirma la R.D. N° 17000054 13 de 20 de febrero, emitida por la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida por el IVA e IT, de conformidad con el inc. b) del art. 212 de la L. N° 3092 (fs. 82 a 92 del Anexo 1).

El sujeto pasivo Bustamante Gandarillas Vías y Construcciones S.R.L. a través de su representante legal Laura Hortensia Gandarillas Zenteno interpuso recurso jerárquico, resuelto con la resolución jerárquica impugnada que confirmó con fundamento propio la resolución de alzada ARIT-CBA/R.A. N° 0305/2013 de 1 de julio, consiguientemente mantiene firme y subsistente la R.D. N° 17000054 13, de 20 de febrero, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente por concepto de IVA e IT, del periodo junio 2009, en 64.673 UFV equivalentes a Bs 117.188.-, que incluye tributo omitido, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, importe que debe ser actualizado conforme lo establece el art. 47 de la L. N° 2492.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

VI. Análisis de las problemática planteada.

En el caso de Autos, el demandante adujo que en la determinación de la deuda tributaria del IVA e IT por el periodo 06/2009 se prescindió del procedimiento de determinación y de liquidación establecido por los arts. 9, 10 y 77 de la L. N° 843, arts. 9 y 10 del D.S. N° 21530, pues los fiscalizadores omitieron compensar el saldo a favor de BS.53.099 que el contribuyente tenía declarado por el IVA en el Form. 200 con N° de Orden 6031643370 del periodo fiscal 06/2009; en lo que concierne al IT de ese periodo tampoco se compensó con el saldo de Bs 7.308.00 que tenía por pago a cuenta del IUE declarado en el Form. 400 con N° de orden 603163380 por el periodo fiscal 06/2009.

Ahora bien, la L. N° 843 en lo que concierne al IVA prevé en su art. 7, respecto al débito fiscal que a los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los arts. 5 y 6, imputables al periodo fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el art. 15 (13%). Al impuesto así determinado, el art. 8 de la misma Ley, prevé que los responsables resten el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art.15° sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Seguidamente el art. 9 dispone que cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación; si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores. Finalmente, el art. 10 de dicha Ley dispone que el impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los arts. 7 al 9 se liquidará y abonará sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.

Conforme se entiende de las disposiciones legales precedentemente citadas, es claro que el sujeto pasivo del IVA, es el responsable de determinar y liquidar el impuesto en la declaración jurada correspondiente por cada periodo mensual, siendo su primera obligación el declarar el débito fiscal emergente de sus ventas gravadas, al cual se resta el crédito fiscal obtenido de las compras, si de esta deducción existe un saldo a favor del fisco, su importe debe ingresarse como impuesto pagado; en cambio si la diferencia es a favor del contribuyente, el mismo se traslada a los siguientes periodos hasta su agotamiento.

En el presente caso, el contribuyente en la declaración jurada original del IVA presentada por el periodo junio/2009, no declaró ventas, consecuentemente omitió determinar débito fiscal susceptible de compensación con un crédito fiscal; posteriormente rectificó esta declaración jurada persistiendo en su omisión de determinación de débito fiscal, abocándose solamente a disminuir su crédito fiscal. Es decir que en este caso, fue el contribuyente quien al ocultar las ventas para no declarar débito fiscal alguno -posteriormente descubiertas por la Administración Tributaria mediante el procedimiento de verificación y posterior determinación de oficio- se privó del derecho a deducir el crédito fiscal, trasladando el mismo a periodos posteriores. Consecuentemente, su pretensión de que la administración tributaria compense de oficio el débito fiscal del periodo junio/2009 con el crédito fiscal que él trasladó a periodos fiscales posteriores, implica desconocer su propia declaración jurada y la responsabilidad emergente de ella; pretensión que además implicaría un beneficio indebido, pues al haber trasladado dicho crédito fiscal a periodos posteriores, se entiende que el mismo ya fue deducido o restado en cada uno de los periodos posteriores a junio/2009.

Por lo señalado, se establece que el razonamiento contenido en el acto impugnado es conforme a las previsiones contenidas en los arts. 7, 8, 9 y 10 de la L. N° 843, así como al art. 78 del C.T.B. por el cual la empresa ahora demandante debe asumir la responsabilidad del contenido de sus declaraciones juradas presentadas a la administración tributaria.

En lo que respecta al IT, el art.74 de la L. N° 843, dispone que el impuesto se determine sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Respecto a la alícuota del impuesto, el art. 75 dispone que sea del tres por ciento (3%). Posteriormente, el art. 77 de dicha L. N° 843, dispone que el impuesto se determine aplicando la tasa general establecida en el art. 75 a la base de cálculo determinada por el art. 74, y que el impuesto resultante se liquide y empoce sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial, por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal. Dicho art. 77 también prevé el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, liquidado y pagado por períodos anuales sea considerado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones en cada período mensual en la forma, proporción y condiciones que establezca la reglamentación, hasta su total agotamiento, momento a partir del cual deberá pagarse el impuesto sin deducción alguna.

En el presente caso, al igual que en el IVA, el contribuyente a momento llenar y presentar su declaración jurada del IT, también omitió declarar sus ingresos devengados en el periodo junio/2009, es decir que no habiendo determinado ingresos para el IT, no existe un monto contra el cual deducir como pago a cuenta el IUE. Es más, respecto a este punto, tomando en cuenta que el saldo no compensado de IUE igualmente es trasladado a periodos posteriores hasta su agotamiento, el contribuyente debió probar que efectuó un pago del IUE anual y que este fue consignado en su declaración jurada del IT, además que el mismo fue imputado como pago a cuenta en el periodo junio/2009; aspecto que no fue acreditado de forma alguna por el recurrente, quien a más de hacer una exposición general y teórica, no demostró de forma específica y documentada que realizó una correcta declaración jurada ante la administración tributaria; es más, tampoco acreditó que el supuesto saldo de IUE no fue compensado en periodos posteriores a junio de 2009.

Conforme lo expuesto precedentemente, la aplicación del art. 77 de la L. N° 843, necesariamente debe ir respaldada en la acreditación del correcto cumplimiento de la normativa que precede esta disposición, es decir que para que se tome en cuenta un pago a cuenta del IT con el IUE anual pagado, necesariamente debe demostrarse la efectivización de dicho pago, así como la existencia de ingresos declarados sobre los cuales se hubiese determinado el IT, tal como disponen los arts. 74 y 75, disposiciones ignoradas por la empresa demandante a momento de presentar su declaración jurada del IT de junio/2009.

Finalmente, en cuanto a la aducida vulneración del debido proceso, en razón a que de acuerdo a los manuales y procedimientos de fiscalización conforme lo dispone el art. 68-6) y 8) del Cód. Trib. (C.T.B.), los auditores tributarios responsables del proceso de fiscalización que actuaron en nombre del SIN tenían la obligación de determinar y presentar los reparos tributarios no solamente en el cuadro o papeles de trabajo, sino los formulario de declaraciones juradas, es decir que los fiscalizadores debían haber adjuntado a sus informes y al cuerpo de antecedentes de fiscalización los Forms. 200 del IVA y 400 del IT por el periodo fiscal 06/2009 debidamente elaborados y ratificados donde se refleje de manera objetiva la liquidación de los impuestos conforme lo exigen las normas tributarias, lo cual no cumplieron. Que además la forma correcta y legal de determinar y liquidar un impuesto es a través de las declaraciones juradas, sin embargo la AT no lo hizo, más bien con el afán de privar al contribuyente de su legítimo derecho a la compensación de su crédito fiscal declarado a su favor, procedió a liquidar la deuda tributaria en cuadros y planillas y no en formularios que es donde se debe presentar la deuda tributaria para correr en traslado del contribuyente, en consecuencia se infringió el procedimiento de liquidación; corresponde precisa lo siguiente:

El art. 68-6) y 8) del C.T.B., establecen que el sujeto pasivo tiene derecho al debido proceso y conocer el estado de la tramitación del proceso a través del libre acceso a las actuaciones y documentos que respalden los cargos; a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria, acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como sus derechos y obligaciones en el curso de la misma. Es más, se debe resaltar que en el presente caso, la empresa demandada fue legalmente notificada con la vista de cargo, en la persona de su representante legal, empero en el plazo de descargos aperturado con dicho actuado, no formuló argumento de descargo ni presentó prueba alguna que desvirtúe la pretensión de la administración tributaria a partir de la detección de ingresos no declarados en el periodo junio/2009.

Adicionalmente, contrastados los argumentos del demandante con el contenido de dichas disposiciones, a más de evidenciar que se efectuó una cita normativa descontextualizada con los hechos expuestos, no se advierte que en el proceso determinativo seguido por la administración tributaria, se hubiese restringido al contribuyente el conocimiento del mismo y el acceso a las actuaciones y documentos del proceso. A esto se debe agregar que dichas disposiciones tampoco disponen que sean los fiscalizadores de la administración tributaria quienes deban llenar declaraciones juradas con la forma correcta de liquidación de impuestos.

Al respecto se debe aclarar que el art. 78 del C.T.B., establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben. En ese sentido, es claro que el llenado y presentación de declaraciones juradas es una obligación del sujeto pasivo y no de la administración tributaria, por tanto la pretensión de que la Administración Tributaria en su labor fiscalizadora realice declaraciones juradas mostrando la forma correcta en que debieron llenarse, desde luego resulta un despropósito, que solo pone de manifiesto la inconsistencia argumentativa del ahora demandante.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, que la AT aplicó e interpretó correctamente las normas cuestionadas a través del presente proceso contencioso administrativo, consecuentemente, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013, emitida el 30 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 20 a 29 vta., y 66 y vta. Interpuesta por la empresa Bustamante y Gandarillas Vías y Construcciones SRL, representada legalmente Laura Hortensia Gandarillas Zenteno, en su mérito, mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013, de 30 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



322

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 62 a 69, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN representado legalmente por Enrique Martin Trujillo Velázquez, que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1862/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 154 a 159, apersonamiento del tercero interesado de fs. 141 a 147, apersonamiento de la Procuraduría General del Estado de fs. 150-151, réplica de fs. 208 a 211, dúplica de fs. 219-220, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que GRACO Santa Cruz en cumplimiento a la orden de verificación, el departamento de fiscalización de GRACO Santa Cruz del SIN procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Bellcos Bolivia S.A. del IVA referentes únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7520, en las que fueron detectadas diferencias a través de cruces de información, correspondientes a los meses febrero, abril, mayo, junio, agosto, octubre y diciembre de 2008.

Por verificación realizada sobre base cierta, se comprobó que el contribuyente no ha determinado el impuesto conforme a ley, de acuerdo a las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente de los periodos fiscalizados antes referidos, infringiendo las disposiciones previstas por L. N° 843, Decreto Supremo, Reglamentos y las Resoluciones Administrativas de carácter general.

Por lo que el 14 de agosto de 2012 la administración tributaria emite la vista de Cargo N° 7912-00110VI04384-0188/2012, para que el contribuyente presente o produzca pruebas, con relación a los cargos formulados como a la calificación preliminar de su conducta fiscal, consecuentemente se emitió la resolución determinativa 17-00585-12, que resolvió determinar de oficio y conocimiento cierto las obligaciones impositivas del contribuyente, que asciende a Bs 385.053. Por lo que el contribuyente recurso de alzada contra la mencionada resolución, que fue resuelta por resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0548/2013 que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante manifiesta que la nota fiscal N° 389 de 31 de agosto de 2008, no corresponde a una compra o adquisición de un bien, la factura fue emitida por el mismo contribuyente generándose su propio crédito fiscal, lo que vulnera lo establecido en las normativas vigentes, al apropiarse de un crédito fiscal indebido, por lo cual la misma no sería válida para crédito fiscal.

Que durante el proceso de verificación, la administración tributaria hubiera considerado elementos relevantes vinculados a principios de verdad material, conforme lo establece el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que bajo este principio se detectó una serie de irregularidades y contravenciones cometidas por el contribuyente, que pretenden ser válidas por la AGIT, las mismas que según su criterio y entender indica: "las operaciones no generan crédito ni débito fiscal, su compensación mediante este mecanismo no implicara en ningún caso el surgimiento de un tributo omitido", lo que desestima las observaciones realizadas por la administración tributaria, además estas situaciones no están desmarcadas de la ley, ya que el art. 3-q) de la RND 10-0016-07 y el art. 8 de la L. N° 843, demuestra que es completamente antijurídico y genera observaciones fundadas por parte de la administración tributaria.

Que la AGIT no tomo en cuenta que ante la aplicación de la verdad material también se aplica la verdad formal, y que si se aplicaría solo la verdad formal obviando la material se estaría desconociendo el objetivo principal de este principio, que además de estar establecido por ley, es de cumplimiento obligatorio, en aplicación de la primacía de la ley, ya que está inserto en la Constitución Política del Estado. Por lo que la verdad material complementa el objetivo de la verdad formal de llegar al esclarecimiento efectivo de los hechos que se pretende averiguar, lo que significa que en el presente caso, el contribuyente en aplicación del mencionado principio no infringió la ley.

Respecto a las Facturas Nos. 147 y 62894, es inadmisibles señalar que la AGIT y la ARIT pretendan indicar que cuentan con todos los descargos, siendo que estas no se encuentran respaldadas con notas fiscales, por lo que no cumplen con el primer requisito. Sin embargo la AGIT violo la normativa tributaria vigente al validar la nota fiscal N° 20703, para el beneficio del crédito fiscal que no está vinculada con la actividad grabada y no demostrar la vinculación de las mismas en aplicación del art. 8 de la L. N° 843, y que el contribuyente en ninguna de las instancias recursivas ha presentado su estructura de costos, y que estos gastos no pueden ser solventados por el Estado por no estar vinculados a la actividad de la empresa por ser gastos indirectos.

La Resolución Jerárquica en el parág. IV.4.6.1 realizo fundamentación violando las notas fiscales 806 y 613, situación que le causaría agravio a la administración tributaria debido a la no aplicación de la normativa tributaria vigente, ya que estas facturas no estarían debidamente dosificadas por la administración tributaria, situación que la AGIT no tomo en cuenta y violo la RND 10.0016.07 y el art. 64 de la L. N° 2492, siendo que la AGIT reconoce que las mencionadas facturas no están dosificadas, por lo que corresponde revocar en este punto la resolución jerárquica impugnada.

De igual manera las facturas 502 y 534 no se encuentran debidamente dosificadas, respecto a la que la AGIT solo argumenta que contribuyente presentó toda la documentación. A tal efecto la administración tributaria como jurisprudencia cita las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/0232/2009, STG/RJ/0341/2009, STG/RJ/0429/2010, STG/RJ/0552/2015, en aplicación de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, respecto a los 4 requisitos que debe cumplir una nota fiscal para su validación.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte sentencia revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1862/13 de 7 de octubre de 2013, solo en la parte referida a la revocación parcial de dicho acto administrativo, y en definitiva declaren firme y subsistente la R.D. N° 17-00585-12 de 28 de diciembre de 2012.

III. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 21 de octubre de 2014, que cursa de fs. 154 a 159, señalando lo siguiente:

Que el art. 210 de la L. N° 3092, faculta a solicitar documentación con el fin de establecer la verdad material de los hechos, contenida en el art. 200 del mismo cuerpo legal, en concordancia con los incs. d) y f) de la L. N° 2341, para buscar la verdad material en oposición a la formal y con el principio de imparcialidad, para así evitar todo género de discriminación y diferencia entre los administrados.

Sobre la Factura 389; debe considerarse que esta, al no generar crédito fiscal y no configurar el hecho generador IVA, tampoco genera debito fiscal, por lo que no se puede pretender el cumplimiento de la obligación tributaria en merito a la venta respaldada con la factura 202, que conforme prescribe el art. 9 de la L. N° 843, se tiene que el registro del mismo monto, en el libro de compras como en el de ventas IVA, implicara simplemente la compensación de ambos, no existiendo saldo a favor del fisco que determine la obligación de empozar la diferencia al fisco, ni saldo a favor del contribuyente que pueda compensar en futuros periodos, lo que no implica en ningún caso el surgimiento de un tributo omitido.

Que la Factura 389 emitida por Bellcos Bolivia S.A. y su compensación, son de iguales características, no ocasionan el surgimiento de un tributo omitido, y en consideración a las notas de entrega Nos. 5.051 y 5.292 que reflejan la operación descrita por el contribuyente, corresponde revocar la decisión a la instancia de alzada en este punto referente a la factura 389.

En relación a las Facturas N° 147 y 62894, emitidas por Bertha Sofía Soliz Landívar y María Judith Nazralla de Daher, respectivamente, la ARIT en su resolución de alzada analizo y estableció que dichas facturas cuentan con medios de pago, detallando los documentos que respalda la validez del crédito fiscal IVA generado por dichas facturas, aspecto que no fue refutado por la administración tributaria, al contrario, en esta instancia pretende ingresar otras observaciones como la falta de factura original, por lo que se confirmó en este punto lo resuelto en la instancia de alzada.

Factura N° 20703, la documentación presentada por el contribuyente refleja el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por parte de Bellcos Bolivia S.A., ya que el comprobante contable se encuentra debidamente respaldado inclusive con documentos bancarios, los mismos que no fueron debidamente valorados por la administración tributaria, con lo que se demuestra el respaldo contable financiero de la operación.

Facturas N° 806 y 613, emitida por Branko Zabala Peris y Master Investment SBN Ltda. respectivamente, por lo que la documentación presentada por el contribuyente refleja el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por parte de Bellcos Bolivia S.A. ya que el contenido de dicha documentación como son los comprobantes contables se encuentran debidamente respaldados, como son los cheques de las cuentas del Banco mercantil Santa Cruz S.A., los mismos que no fueron debidamente valorados por la administración tributaria, documentos con los que se demuestra el respaldo contable financiero extrañado por la administración tributaria, por lo que se debe dejar sin efecto la depuración de las facturas N° 806 y 613 corresponden al periodo fiscal febrero 2008.

Finaliza su fundamento citando como línea doctrinal la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0387/2010 y como jurisprudencia la S.C. N° 0427/10-R de 28 de junio de 2010, respecto a la verdad material.

II.1. Petitorio.

La Autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN contra la AGIT y en consecuencia mantener subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1862/2013 de 7 de octubre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que por Orden de Verificación N° 0011OVI04834 de 13 de junio de 2011, la administración tributaria comunico a Bellcos Bolivia S.A., que sería sujeto a un proceso de determinación bajo la Modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA, correspondiente a los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre 2008.

Que el 13 de agosto de 2012 la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 48461, 48460, 48459, y 48767, que en los tres primeros casos, se debieron por el registro incorrecto en las notas fiscales en los libros de compras IVA correspondientes a los periodos febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre 2008 sancionado con la multa de 1.500 UFV por cada acta, y de la última acta, por el incumplimiento del deber formal de entrega de toda la documentación requerida durante el proceso de verificación, contravención que fue sancionada con la multa de 3.000 UFV.

El 14 de agosto de 2012, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VI/INF//1350/2012, señala, que de la verificación a la documentación presentada por el contribuyente, las ventas informadas por los proveedores mediante el software Da Vinci LCD, obtenida del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria SIRAT2 y el modulo GAUSS, se estableció que las notas fiscales observadas en la Orden de Verificación N° 0011OVI04834, no son válidas para el crédito fiscal IVA, porque la transacción no cuenta con respaldo contable y financiero, no se encuentran vinculadas con la actividad grabada, no cumplen con aspectos formales, no fueron dosificadas de acuerdo a la información registrada en el módulo GAUSS, contienen números de autorización inválidos y se encuentran fuera del rango de dosificación y la ausencia de la factura original, por lo que se determinó reparos a favor del Fisco, por un monto de 216.229 UFV equivalente a Bs 383.123.-, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por los incumplimientos a los deberes formales detectado en el proceso determinativo.

El 25 de agosto de 2012 se emite la vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04834-0188/12 de 14 de agosto de 2012, que establece sobre base cierta la deuda tributaria del IVA por los periodos febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008 por 216.229 UFV equivalentes a Bs 383.123.-, por el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, calificando preliminarmente la conducta del contribuyente conforme al art. 165 de la L. N° 2492.

Consecuentemente de la emisión del Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ//DF/VE/INF/3710/2012, que modifica la deuda tributaria establecida en la vista de cargo a 213.781 UFV equivalentes a Bs 384.658.-, por tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales. Por lo que emitió la R.D. N° 17-0585-12 de 28 de diciembre de 2012, que determino y por conocimiento cierto, las obligaciones impositivas del contribuyente por el IVA, de los periodos febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, una deuda tributaria que asciende a un total de 213.901 UFV equivalentes a Bs 385.053.-, que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento a deberes formales.

Ante la mencionada resolución determinativa el contribuyente interpuso recurso de alzada que por resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0548/13 de 1 de julio de 2013, revoco parcialmente la R.D. N° 17-0585-12, modificando la deuda tributaria de UFV 213.901 equivalentes a UFV 207.419 importe que incluye la multa por incumplimiento de deberes formales.

Resolución de alzada que fue impugnada en recurso jerárquico por la administración tributaria, que por resolución jerárquica AGIT-RJ 1852/13 de 7 octubre de 2013, revoco parcialmente la resolución de alzada, respecto a la factura 389 que no genero el hecho gravable por el IVA, en consecuencia se modificó la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00585-12 de 213.901 UFV equivalente a Bs 385.053.-, correspondiente al IVA de los periodos febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre, noviembre y diciembre 2008 a 28.197 UFV equivalente a Bs 50.758.-, que incluye el tributo omitido, interés, la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

IV. De la problemática planteada.

Revisada la resolución impugnada AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre, como los datos del proceso, el motivo de la controversia se enmarca en determinar:

Si es correcto que la Factura N° 389 no genera el hecho gravable por el IVA, según lo determino la resolución jerárquica AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre.

Si las Facturas Nos. 147, 62894, 20703, 806 y 613 son válidas para la apropiación del crédito fiscal por el IVA.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal, al existir denuncia sobre la vulneración de principios y derechos constitucionales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo las siguientes conclusiones:

1.- Respecto a que si es correcto que la Factura N° 389 no genera el hecho gravable por el IVA, según lo determino la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre, debemos manifestar que:

En el presente caso, primeramente se debe realizar un análisis de las normas aplicables, así conforme al núm. 1 del art. 74 del Cód. Trib., boliviano: "los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código...", de tal forma que a los procedimientos tributarios administrativos (conjunto de formalidades de orden jurídico que se establecen para poder emitir una resolución o acto administrativo tributario por parte de la autoridad administrativa tributaria), son aplicables los principios del derecho administrativo, dichos principios se encuentran en la Ley del Procedimiento Administrativo, que entre otros principios prevé en su art. 4-d), el principio de verdad material, entendido como la obligación de la

administración de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal. Se debe añadir a esto, que el art. 217-b) del Cód. Trib. Boliviano y la última parte de éste, señala claramente que: "Se admitirá como prueba documental: ...b) Los documentos por los que la administración tributaria acredita la existencia de pagos... La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme".

Sobre el principio de verdad material en materia administrativa, la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio, ha determinado que esta comprende en el procedimiento administrativo, el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que originaron el procedimiento y que toda resolución debe basarse en la documentación, datos y hechos ciertos bajo el principio de causalidad, en base a cuya información, la autoridad administrativa con plena convicción y sustento emitirá resolución final, en sentido se pronuncia la citada sentencia constitucional que a la letra fija: "...En lo que se refiere a la verdad material, cabe considerar que la doctrina es uniforme al establecer que la verdad material: "es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento". (Abelaztury, Cilurzo, Curso de Procedimiento Administrativo Abeledo - Perrot, pág. 29). El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontestables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión..."

Respecto a la obligación tributaria, debemos indicar que este es el vínculo que se establece por Ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor (persona física o jurídica), cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria; de igual manera, debemos recordar que la obligación tributaria cuenta con elementos: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto (prestación pecuniaria) y el presupuesto de hecho (el hecho imponible).

En esta medida, se debe entender también que para efectos tributarios, la obligación de expedición de la factura consiste en entregar a quien se le presta el servicio o se le enajena el bien, el original de la misma con el llenado de los requisitos establecidos en la ley; es así como la obligación de expedir factura se estipula con base en los principios de seguridad y certeza jurídica, convirtiéndose, en el factor fundamental, con el fin de constatar la existencia y cumplimiento del recaudo de los impuestos fundamentales para la hacienda pública, resultando indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el cual recae el gravamen, constituyéndose como fuente de información, para el consumidor y para el Estado, de la actividad gravada, la cuantía del gravamen y el cobro del mismo.

Así queda claro que en materia impositiva, la factura o documento equivalente cumple un papel trascendental, por cuanto constituye valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y recaudo de ciertos impuestos, lo que permite a la administración evitar, o al menos disminuir la evasión y el contrabando, conocer la magnitud de los recursos con que cuenta, proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el Constituyente al Estado. Por ello es importante que los obligados a expedir facturas lo hagan con las exigencias previstas en la ley, y que los consumidores de bienes y servicios por su parte, cumplan con la obligación que les corresponde de exigirla, como un deber de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.

Con esta comprensión, debemos referirnos al hecho generador o imponible, consagrado en el art. 37 de la L. N° 1340, al señalar que es el expresamente determinado por Ley, para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; éste concepto fundamental nace del principio de legalidad.

A su vez, el art. 4-a) de la L. N° 843, determina el nacimiento del hecho imponible, el cual señala que el mismo se perfecciona, en el caso de ventas, sean estas al contado o al crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente; de la misma forma, el art. 5 de la precitada Ley Tributaria, señala que constituye la base imponible, el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obra y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente; normativa que se relaciona con el art. 10 de dicha norma, al indicar que el impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los arts. 7 al 9, se liquidará y abonará sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal.

Así también, la S.C. N° 1786/2011-R de 7 de noviembre, establece: "Se debe considerar que el principio de tipicidad, es un elemento fundamental del debido proceso, que a su vez es común al ejercicio del ius puniendi, que exige la preexistencia de la norma mediante la cual se establece una sanción, dando lugar a la aplicación de la máxima universal del 'nullum crimen, nulla poena sine lege', evitando de ésta manera la indeterminación que da lugar a la arbitrariedad."

En el presente caso, la administración tributaria afirma que la Factura 389 no corresponde a una compra o adquisición de un bien, porque fue emitida por el mismo contribuyente Bellcos Bolivia S.A., que genero su propio crédito fiscal, lo cual vulnero lo establecido en normativas vigentes al apropiarse de un crédito fiscal indebido por lo que no sería válida para crédito fiscal, pero si generaría el incumplimiento de pago de tributo; por otro lado la AGIT manifiesta que al no configurarse el hecho generador que es la venta o traspaso de dominio del bien o mercancía, no implica la obligación de facturar, por lo que la factura N° 389 no resulta de la adquisición de bienes muebles a dicho título, y que no es susceptible de generar crédito fiscal, debiendo considerarse que en aplicación de la verdad material, que el contribuyente emitió las

facturas Nos. 202 y 389, que ambas contiene el mismo importe, y que fueron declarados en el libro de ventas IVA, dentro del mismo periodo fiscal agosto 2008, de lo que no se observa la existencia de perjuicio fiscal, ni incumplimiento de pago de tributo alguno.

En el caso de autos, en los antecedentes administrativos cursa la factura N° 389 (fs. 1273 del Anexo 7) y la factura N° 202 (fs. 380 del Anexo 4), que en ambas figuran en la parte de condición de pago sin condición de venta, como también, en la parte de concepto: Unidades según detalle en 10 hojas de entrega, facturas emitidas por Bellcos Bolivia S.A. a favor de Bellcos Cochabamba; así también se puede evidenciar, que si bien ambas facturas están registradas y declaradas en el libro de ventas IVA, contienen la misma información, hecho que no considero la administración tributaria, que realice una errada interpretación de la aplicación del principio de la verdad material, ya que del contenido de las facturas 389 y 202, como de los argumentos del contribuyente, estas notas fiscales fueron utilizadas de forma diferente a la que están destinadas, como una forma de traspaso de bienes entre Bellcos Bolivia S.A. con Bellcos Cochabamba, para el control y movimiento de inventarios, no obstante que esto no está tipificado para que amerite una sanción o multa al contribuyente, no debió utilizarse las mencionadas notas fiscales para ese objetivo, por otro lado, tampoco se consideró que dichas facturas al constituirse como un control de inventarios no se configuró en lo establecido en el art. 4-a) de la L. N° 843, respecto al hecho generador, ya que la mercancía jamás salió de la empresa, por lo tanto las Facturas 389 y 202 no cumplieron su verdadero objetivo, de que la mercancía sea enajenada, por lo cual ambas notas fiscales no pueden ser susceptibles a generar crédito fiscal, en tal sentido no pueden crear obligaciones tributarias de ninguna naturaleza, por lo que lo denunciado por la administración tributaria en este punto no es evidente.

2.- Respecto a que si las Facturas Nos. 147, 62894, 20703, 806 y 613 son válidas para la apropiación del crédito fiscal por el IVA, se debe indicar:

Facturas Nos. 147 y 62894: al respecto, según la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica ahora impugnada indico que la ARIT en la resolución de alzada los únicos aspectos analizados y establecidos fueron si las mencionadas facturas cuentan con medios de pago, o sea, si cuentan con respaldo contable-financiero, lo cual no fue refutado por la administración tributaria; ahora en instancia Jerárquica la administración tributaria pretende impugnar aspectos nuevos como la falta de la factura original en aplicación del num. 1, parág. I, art. 41 de la RND N° 10-0016-07, cuando la depuración de las facturas en instancia administrativa (resolución determinativa) fue por falta de respaldo contable y financiero y no por falta de factura original, por lo que al ser un hecho nuevo no reclamado anteriormente, la resolución jerárquica confirmo lo dispuesto en recurso de alzada.

A lo mencionado, de la revisión de antecedentes tanto administrativos como recursivos, se evidencia que según consta de fs. 42 a 51 del Anexo 1, la R.D. N° 17-0585-12 efectuó la depuración de las facturas 147 y 62894 entre otras, por insuficiencia contable/financiera, aspecto que fue recurrido en recurso de alzada por el contribuyente, por lo que la instancia de alzada a momento de resolver el recurso se enmarco específicamente en determinar la validez o no de las mencionadas notas fiscales en base al motivo de su depuración y fundamentos de su impugnación; al respecto, en el caso de autos, las resoluciones deben ceñir su respuesta en lo pedido, es decir este debe responder a la pretensión jurídica o a la expresión de agravios formulados por las partes, la falta de relación entre lo solicitado y lo impugnado vulnera el principio procesal de congruencia, por lo que en el presente caso, incorporar un hecho nuevo e ingresar a su análisis, como pretende la administración tributaria (factura original) nos llevaría a desvirtuar la naturaleza de las resoluciones en su componente congruencia, por lo que el fundamento de la resolución jerárquica en este punto es correcto.

Facturas 20703, 806 y 613: En este punto, las notas fiscales de referencia son observadas por la Administración Tributaria, en el sentido que no serían válidas para la apropiación del crédito fiscal IVA, de lo que se indica:

Adimentando al fundamento vertido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en relación a la validez de la facturas Nos. 20703, 806 y 613, se debe tomar en cuenta también, que la jurisprudencia asumida por este Tribunal Supremo de Justicia, mediante A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, ha establecido también que: "el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art.4. a), concordante con el art.8. a), de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a), de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art.8 del D.S. N° 21530." . Esta misma resolución, al establecer que el primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añade que "es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables, susceptibles de ser verificados, establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Asimismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera."

Al respecto se debe considerar también, lo instituido en el principio de verdad material del art. 4 de la L. N° 2341, que concuerda con la doctrina tributaria que señala: éste es el "Título que recibe la regla por la cual el magistrado debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado y probado por las partes" (Martín José María y Rodríguez Usé Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Pág.13).

En el caso de autos, de las facturas observadas por la administración tributaria pasamos a relacionar si conforme lo establecido precedentemente el tercero responsable o en este caso Bellcos Bolivia S.A. cumple con los tres presupuestos para la apropiación del crédito fiscal IVA, de lo cual decimos:

1° Presupuesto.- La existencia de la factura original, preliminarmente fue cumplido, por cuanto las compras fueron respaldadas con los originales de las tres facturas observadas, tal como consta las fotocopias legalizadas por el SIN adjuntas a fs. 671, 679 y 715 cursantes en el anexo 4, lo que cumple con el primer presupuesto.

2° Presupuesto.- Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; que conforme el art. 8 de la L. N° 843, dispone que sólo darán derecho al cómputo del crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, así la actividad de Bellcos Bolivia S.A. es la venta de productos Farmacéuticos (según fs. 1336 a 1337 del anexo 7), y que según el detalle consignado en la Factura 20703, es por el concepto de afiches y volantes; de la Factura 147, publicación de publicidad en la revista Mi Tierra; y la Factura 603, es por el concepto de alquiler de auto (vehículo); por lo que se deduce que estas tres facturas van relacionadas a la publicidad de la empresa y por ello se vinculan con su actividad grabada, con lo que se da por cumplido el segundo presupuesto.

3° Presupuesto.- Que la transacción comercial hubiese sido efectivamente realizada; debiendo estar respaldada con documentación, además de las facturas cuestionadas, cursa en antecedentes administrativos: comprobantes contables, cheques de desembolso de dinero para la compra de los conceptos consignados en la referidas facturas, como otros documentos contables que la AGIT hizo referencia detallada en la resolución jerárquica, las mismas que cursan en antecedentes administrativos, de lo cual se evidencia que sí las compras fueron realizadas, y que las facturas emitidas por las empresas vendedoras a favor del tercero responsable son veraces y fueron realizadas efectivamente, cumpliendo así con el tercer presupuesto.

Del análisis expuesto, se concluye que al haberse cumplido con los tres presupuestos esenciales y concurrentes que debe efectuar el sujeto pasivo o tercero responsable para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA, que corroboran la validez y eficacia de las facturas 20703, 147 y 603 por la administración tributaria, y en aplicación del principio de verdad material, se establece, que las mismas son válidas para el crédito fiscal pretendido, tal cual lo determino también la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, no entró en contradicción, ni infringió ninguna norma legal menos vulneró derecho alguno, al contrario realizó correcta valoración de las pruebas; conforme sale del contenido de la resolución de Recurso Jerárquico RRJ AGIT-RJ 1862/2013 de 7 de octubre, y la argumentación técnico jurídica se ajusta a derecho, siendo que los fundamentos de la entidad demandante no desvirtuaron de manera concluyente las denuncias demandadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., por lo dispuesto por el art. 10-I de la L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 62 a 69, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1862/2013 de 7 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



323

**Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Sucre**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21 de obrados, impugnando la Resolución R.J. No. 1852/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 48 a 51, los antecedentes procesales.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló la demandante que con la facultad conferida por la L. N° 2492 el 28 de septiembre de 2012, la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, emitió la liquidación por determinación Mixta No. 781/2012, la cual estableció que de acuerdo con el art. 97 de la L. N° 2492, concordante con el numeral 3 del parág. I del art. 93 de la L. N° 2492 en mérito a la información y los datos proporcionados por el sujeto pasivo, y registrados en el sistema informático de esta Administración Tributaria, a través de la modalidad de determinación mixta se ha procedido con la liquidación del importe a pagar de las gestiones 2006 y 2007, que a la fecha no han sido canceladas dentro del plazo de vencimiento, sumando un total general adeudado de Bs. 891.-, determinación que fue anulada en la instancia de alzada y confirmada en la jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La actora mencionó que la actuación de la Autoridad de Impugnación Tributaria y de los argumentos jurídicos que sustentan la resolución del recurso jerárquico expone los siguientes agravios: que ha existido una errónea interpretación del art. 97-III y aplicación indebida del art. 99-II de la L. N° 2492 por parte de la Directora Ejecutiva General Interina de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (Sic), teniendo presente lo dispuesto por el Art. 97-III de la L. N° 2492 y siendo necesario remitirse en primera instancia a lo dispuesto por el art. 93-3 de la L. N° 2492, para demostrar que ésta Administración Tributaria se ha enmarcado estrictamente a la ley al aplicar este procedimiento, por lo que al haberse efectuado la determinación de acuerdo a lo dispuesto por el art. 93-3 del Cód. Trib., siendo que el importe a pagar se fija en virtud a los datos aportados por el contribuyente, teniendo como hecho generador para el pago de éste impuesto, el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de vehículos automotores al 31 de diciembre de cada gestión de acuerdo a lo dispuesto por el art. 2 del D.S. N° 24205 de 23 de diciembre de 1995; la liquidación así practicada de acuerdo a lo dispuesto por el art. 97-III de la L. N° 2492, tendrá el carácter de una resolución determinativa. Los datos aportados por los contribuyentes se encuentran registrados en el Padrón Municipal de Contribuyentes que es el banco de datos cuyo contenido es fiel reflejo de los datos aportados y consentidos por los contribuyentes administrado por el Área de Recaudaciones dependiente de la Jefatura del Departamento de Ingresos del G.M.S. vigente desde el año 1993 a través de la Ordenanza Municipal 50/93, además se ha emitido la Resolución Administrativa Tributaria Municipal 17/2010 con la facultad prevista por el art. 64 del Cód.Trib., la misma que resuelve en su art. 1 "Validar la información reproducida por el sistema informático que refleja los datos proporcionados por los contribuyentes mediante declaraciones juradas a través de formularios físicos de empadronamiento, respecto de los datos generales de los contribuyentes mediante declaraciones juradas a través de formularios físicos de empadronamiento, respecto de los datos generales de los contribuyentes y del objeto gravable correspondiente al impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, vehículos automotores y patentes por actividades económicas. Cualquier discrepancia o desacuerdo que tuviere el contribuyente o sujeto pasivo respecto a la veracidad de la información que reproduce el sistema informático deberá ser comunicado a la administración tributaria en el plazo de 30 días calendario de publicada la presente resolución caso contrario, dicha información se tendrá como válida a todos los efectos jurídicos y/o tributarios", teniendo por lo tanto el valor legal a todos los efectos la liquidación efectuada en virtud de los datos registrados en ésta administración tributaria, aspecto que en ningún momento fue objetado por el contribuyente, habiendo efectuado de manera regular los pagos de gestiones anteriores a la gestión 2006, 2007 tal cual consta en la consulta vehículos pagos que se adjuntó debidamente legalizado, habiéndose pronunciado la A.G.I.T. sobre algo que no fue pedido por el contribuyente es decir de forma ultrapetita, atentando al derecho a la defensa, ya que al otorgarse más allá de lo que se ha pedido, se afecta a la otra parte, sin posibilidad de la contradicción que en caso de haberse pedido, se haya opuesto, emitiéndose un resultado no pedido por el recurrente y más aún no defendido por la parte afectada, aspecto reconocido plenamente en la S.C. N° 1564/2010-R de 11 de octubre.

Mencionó también que en virtud de esa errónea interpretación del art. 97-III se ha efectuado una aplicación indebida del art. 99-II de la L. N° 2492 al pretender que la liquidación que resulte de la determinación mixta contenga todos los requisitos exigidos y estipulados en el artículo señalado, por el hecho de tener el carácter de una resolución determinativa, debiendo tenerse muy en cuenta que se trata de una liquidación, tiene el carácter de resolución determinativa en cuanto a sus efectos y no así en cuanto a su forma cómo interpreta la AGIT, por lo que la resolución de determinación por liquidación mixta G.M.S./J.D.I. 781/2012 de 28 de septiembre emitida por la Administración Tributaria en base a los datos presentados por el impetrante y registrados en el sistema de recaudaciones, habiendo verificado el vencimiento para el pago del impuesto a la propiedad de vehículos automotores correspondiente al vehículo con placa de control 655 RSB, se evidenció el no pago de la deuda tributaria de las gestiones 2006 y 2007 por lo que de acuerdo a lo dispuesto por el art. 93 y parág. 3° del art. 97 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 efectuó la liquidación del adeudo tributario correspondiente a la gestión 2007, no habiéndose por lo tanto en ningún momento vulnerado el derecho al debido proceso y a la defensa, por lo que refiriéndonos a la fundamentación y al debido proceso se debe tener presente lo dispuesto por la S.C. 0742/2010 de 26 de julio.

I.3. Petitorio.

Pide se revoque la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1825/2013, manteniéndose firme la liquidación por determinación mixta 781/2012 de 28 de septiembre y subsistente la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0038/2013 emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca (sic).

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 48 a 51, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La Autoridad demandada menciona que corresponde resaltar que es lo que establece nuestra norma en relación al procedimiento de Determinación Tributaria en los arts. 92 y 93 de la L. N° 2492, señala que es el acto a actos mediante los cuales, ya sea el sujeto pasivo o la administración tributaria, declaran la existencia o inexistencia de una deuda tributaria; en este entendido, existen tres formas de realizar la

determinación: 1. por el sujeto pasivo o tercero responsable; 2. Por la administración tributaria en ejercicio de las facultades conferidas por ley; y 3. Mixta, efectuada con la participación tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo, siendo esta última forma de determinación aplicable al IPBI. Es en este entendido que para aplicar el procedimiento especial en el ámbito municipal, según los arts. 92 y 93 de la L. N° 2492 y 13 Parág. III inciso b) del D.S. 27310, se debe cumplir necesariamente los siguientes requisitos: primer requisito, referido a la publicación previa en un órgano de prensa de circulación nacional o local de la resolución administrativa que debe establecer las cuantías para practicar las notificaciones masivas, de lo cual en el presente caso se evidencia que el 15 de noviembre de 2008, la administración tributaria publicó en el periódico "Correo del Sur", la Resolución Administrativa Tributaria J.D.I. No. 072/2008, de 24 de octubre de 2008, que aprobó el reglamento para notificaciones masivas y cuantías máximas para la misma, habiendo la administración tributaria municipal cumplido con éste requisito, segundo requisito, sobre la aportación de datos del contribuyente, en el presente caso, se observa que el 28 de enero de 2013, el Responsable del área de Recaudaciones del Gobierno Municipal de Sucre, certificó que de acuerdo a los datos extraídos del sistema RUAT, se detalla información y características concernientes al sujeto pasivo y al vehículo que posee registrado en el Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, de lo cual se tiene que dicha información fue utilizada para la elaboración de la liquidación por determinación mixta por parte de la administración tributaria. En este contexto, sobre la aportación de datos del contribuyente con relación a la liquidación por determinación Mixta N° 781/2012, no se evidencia que la Administración Tributaria Municipal haya demostrado la existencia de la declaración jurada en la que conste la información y datos proporcionados por el sujeto pasivo en el momento de empadronar el bien mueble observado, siendo que en virtud del art.76 de la L. N° 2492 para demostrar la correcta liquidación y procedimiento realizado, tenía la carga de la prueba y no aportó documentos que demuestren la correcta determinación, por lo que se establece la falta de respaldo de sus actuaciones, es así que la declaración jurada en el ámbito municipal, dispuesta en el art. 25 del D.S. 27310 señala que las declaraciones juradas, son las declaraciones que realizan los Sujetos Pasivos o terceros responsables sobre las características de sus bienes gravados, que sirven para determinar la base imponible de los impuestos bajo su dominio, las mismas que pueden ser rectificadas o modificadas; asimismo, según el art.7 del citado decreto supremo, la información comunicada a la Administración Tributaria, a través de los sistemas informáticos o medios electrónicos, por cualquier usuario autorizado, que dé como resultado un registro electrónico, tiene validez probatoria.

En ese entendido, la declaración jurada se realiza mediante un documento físico, que debe ser suscrito por el titular del bien, alternativamente la declaración puede ser efectuada por medio informático o comunicada vía electrónica, por un usuario autorizado, por lo que no existiendo constancia de que los datos consignados en su sistema informático correspondan a los declarados y proporcionados por Teófilo Calderón Céspedes; en virtud del Parág. III, art. 97 de la L. N° 2492 se establece que la administración tributaria no cumplió con este requisito, para aplicar el procedimiento especial, el tercer requisito, cabe referir que la inexistencia de la declaración jurada que refleje o no fielmente los datos proporcionados por el Sujeto Pasivo, lo que tampoco fue demostrado en esta instancia recursiva, conforme dispone el art.76 de la L. N° 2492, más aun teniendo en cuenta que en virtud de este artículo, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en este sentido es evidente que la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria Municipal, observándose que tampoco cumplió con el tercer requisito, por lo que se puede concluir que de la existencia de vicios de anulabilidad en el procedimiento determinativo especial aplicable al ámbito municipal tributario, por incumplimiento del art.97, Parág. III de la L. N° 2492 y considerando que estas infracciones se encuentran sancionadas con la nulidad de obrados, toda vez que un acto es anulable cuando carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados; de conformidad con lo previsto en los artículos 36 de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27311, aplicable en materia tributaria en virtud de los Arts. 74, Num. 1 y 201 de la L. N° 2492; corresponde anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Liquidación por Determinación Mixta, conforme establece el art. 97, Parág. III de la L. N° 2492, respecto al IPVA, sin perjuicio de que la Administración Tributaria opte por el procedimiento de determinación previsto en los Artículos 95 y siguientes de la L. N° 2492, pidiendo además se tenga presente lo dispuesto en la S.C. 0824/2012 de 20 de agosto.

II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico 1852/2013.

III ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que, el 28 de septiembre de 2012 la Jefatura de Ingresos dependiente del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, emitió la Liquidación por determinación Mixta N° 781/2012, por la que se ha procedido con la liquidación del importe a pagar de las gestiones 2006 y 2007 que a la fecha no han sido canceladas dentro del plazo de vencimiento, habiéndose establecido una suma adeudada de Bs. 891.-, así mismo se le informa a Teófilo Calderón Céspedes que no habiendo su persona cancelado la obligación tributaria dentro del plazo de vencimiento, el presente acto se constituye en Título de Ejecución Tributaria conforme establece el num. 7 del art. 108 de la L. N° 2492, debidamente notificado con dicha determinación, el sujeto pasivo mediante apoderado interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la liquidación por determinación mixta, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la resolución del recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0038/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca que resolvió anular la liquidación por determinación Mixta N° 781/2012, en conocimiento de dicha determinación Teresa Araujo Loayza Jefe de Ingresos interino y representante legal de la Administración Tributaria Municipal, dependiente del Gobierno Autónomo Municipal de la ciudad de Sucre mediante memorial de 18 de abril de 2013 interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que el 7 de octubre de 2013 la Autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1852/2013 que confirmó la resolución ARIT-CHQ/RA 0038/2013, manteniéndose en consecuencia la anulación de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la liquidación por determinación Mixta N° 781/2012 de 28 de septiembre, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre interpretó erróneamente el art. 97- III y aplicó indebidamente, el art. 99 - II ambos del Cód. Trib. (L. N° 2492), al haber establecido que la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, al emitir liquidación por determinación Mixta N° 781/2012 de 28 de septiembre, no cumplió con todos los requisitos establecidos para ella.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

1.- Si la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre interpretó erróneamente el art.97- III y aplicó indebidamente, el art. 99 - II ambos del Código Tributario (L. N° 2492), al haber establecido que la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, al emitir liquidación por determinación Mixta N° 781/2012 de 28 de septiembre, no cumplió con todos los requisitos establecidos para ella.

Antes de ingresar a resolver la controversia suscitada, corresponde señalar que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia corresponde a Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con lo anotado se pasa a resolver las controversias de acuerdo a lo siguiente:

De la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, emitió Liquidación por Determinación Mixta N° 781/2012 de 28 de septiembre, señalando que de acuerdo a la información y los datos proporcionados por el contribuyente y registrados en el sistema informático de la Administración Tributaria, Teófilo Calderón Céspedes, es sujeto pasivo del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA) de conformidad al art. 58 de la L. N° 843 correspondiente al vehículo Placa de Control N° 655 RSB y determinó deuda tributaria por la gestión 2007, en la suma de Bs. 891, liquidación fundada en el Art. 97 y el numeral 3 del parág. I del art. 93 del Código Tributario, bajo la modalidad de Determinación Mixta. La citada Liquidación, fue notificada en forma masiva el 20 de noviembre y 5 de diciembre de 2012, conforme se tiene de las copias legalizadas extendidas por el Diario Correo del Sur, cursantes a fs. 3 a 8 de Antecedentes Administrativos (Anexo 2).

La Liquidación por Determinación Mixta, objeto del presente proceso, fue recurrida en Recurso Alzada por Teófilo Calderón Céspedes a través de su representante legal, invocando vicios de nulidad, recurso que fue resuelto por resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0038/2013 de 1 de abril, anulando la liquidación por determinación mixta, esta a su vez fue objeto de recurso jerárquico resuelto por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre, disponiendo que la Administración Tributaria Municipal, efectúe liquidación conforme el parág. III del art. 97 de la L. N° 2492, sin perjuicio de que la Administración Tributaria opte por el procedimiento de determinación previsto en los arts. 95 y siguientes del Código Tributario; todo de conformidad con el art. 212 inciso b) de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.).

La Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre, lo hizo bajo el razonamiento de que la Liquidación por Determinación Mixta N° 781/2012 de 28 de septiembre, efectuada por la Administración Tributaria Municipal no fue conforme a lo establecido en el art. 97. III y parág. II del art. 99 de la L. N° 2492 Cód. Trib., correspondiéndole a este tribunal verificar si ello es evidente.

De acuerdo al art. 92 del Cód. Trib., la Determinación de la deuda tributaria, es el acto por el cual ya sea el sujeto pasivo (contribuyente) o la administración tributaria declara la existencia y cuantía de deuda tributaria o su inexistencia. Dentro de la formas de determinación tenemos tres formas, la primera realizada por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de declaraciones juradas; la segunda por la administración tributaria de oficio, y la tercera, donde intervienen tanto el sujeto pasivo o tercero responsable y la administración tributaria, siendo de interés en el presente caso esta última, también llamada determinación mixta regulada por el parág. I numeral 3 del art. 93 del Cód. Trib. L. N° 2492 que señala: "Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar".

Conforme a la doctrina, este tipo de determinación es la que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo, y al respecto el art. 97 del Cód. Trib. L. N° 2492, del Procedimiento Determinativo en Casos Especiales, en su parág. III dispone: "La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una resolución determinativa, sin perjuicio de que la administración tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio, ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación". El art. 89 de la misma ley referente a las notificaciones Masivas señala: "las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecidos en el art. 97° del presente código, que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma: 1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco (5) días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación. 2. transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince (15) días posteriores a

la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación.”

Por su parte el D.S. N° 27310 que reglamenta el código tributario, respecto a las notificaciones masivas en su art. 13 señala: “I. Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la administración tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse. II. Las administraciones tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. N° 2492. III. Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán: A. Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta diez mil Unidades de Fomento de la Vivienda (10.000 UFV' s) por cada acto administrativo. B. Para los Gobiernos Municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria.”

De antecedentes administrativos, se establece que el 28 de septiembre de 2012, la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, emitió la liquidación por determinación Mixta N° 781/2012, estableciendo las obligaciones impositivas por el IPVA, respecto del vehículo con Placa de Control N° 655 RSB, de propiedad Teófilo Calderón Céspedes, en la suma de Bs. 861.- correspondiente a la gestión 2007, Liquidación que fue notificada de forma masiva en el periódico de circulación nacional “Correo del Sur”, los días 20 de noviembre y 5 de diciembre de 2012, notificaciones que cumplieron los requisitos establecidos en el art. 89 del Cód. Trib. y art. 13 de su reglamento, toda vez que las publicaciones fueron realizadas en un órgano de prensa de circulación local; asimismo se adjuntó la publicación de la resolución administrativa J.D.I. N° 072/2008 que establece las cuantías para practicar notificaciones masivas.

A efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el art. 97. III del Cód. Trib., en sentido de que la liquidación por determinación mixta debe contener exactamente los datos proporcionados por el contribuyente, la Administración Tributaria Municipal, respaldó esos datos con Resolución Administrativa Municipal N° 379/2011, publicada el 12 de noviembre de 2011, resolución que validó los datos del sistema informático, respecto a la propiedad de vehículos automotores y que fueron aportados anteriormente por el contribuyente, adjuntando además una certificación del RUAT de 28 de enero de 2013, que señala que en la base de datos del Registro Único de la Administración Tributaria RUAT de Vehículos Automotores del Municipio de Sucre, existe el registro del vehículo con Placa de Control 655 RSB, Marca NISSAN, Tipo Cóndor, registrado como propietario a Teófilo Calderón Céspedes, con C.I. 1126543 Ch; empero, no consta en antecedentes administrativos el medio por el cual esos datos fueron proporcionados por el sujeto pasivo, para ser registrados en el sistema informático, y que los datos consignados en el sistema correspondan exactamente a los datos proporcionados por el contribuyente a efectos del Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores IPVA de la gestión 2007, en consecuencia se tiene que la Administración Tributaria Municipal, no cumplió con lo establecido en el art. 97-III del Cód. Trib., referido al procedimiento de determinación en casos especiales.

Respecto a que si la Liquidación por Determinación Mixta N° 781/2012 de 28 de septiembre, debía cumplir los mismos requisitos establecidos para las Resoluciones Determinativas fijadas por el parág. II del art. 99 del Cód. Trib. , se tiene que la misma consigna el lugar de emisión y la fecha, así como el nombre o razón social del sujeto pasivo, también contiene algunas especificaciones de la deuda tributaria; sin embargo, no se expresan los fundamentos de hecho y de derecho ni la calificación de la conducta incurrida, y cuales las consecuencias emergentes; en otras palabras, no contiene la debida motivación o justificación, tomando en cuenta que la liquidación por determinación mixta tiene carácter de una Resolución Determinativa, por disposición del art. 97 del Cód. Trib. L. N° 2492.

Cabe acotar a lo ya razonado, que la Liquidación por Determinación Mixta, tiene carácter definitivo, debido a que la norma no prevé que ese cálculo de deuda tributaria efectuado por la Administración Tributaria Municipal plasmada en la liquidación pueda ser modificada, como sucede en un procedimiento de determinación normal, pues al sujeto pasivo se le hace conocer una pretensión de la deuda tributaria, misma que puede ser modificada en función a los descargos que pudiera presentar en etapa probatoria, al contrario de lo que ocurre en la liquidación por determinación mixta, toda vez que en su determinación no existe la fase de descargos, por ello la normativa exige el cumplimiento de ciertos requisitos, puesto que la liquidación por determinación mixta, constituye un título de ejecución tributaria, conforme dispone el numeral 7 del art. 108 del Cód. Trib.

En consecuencia, la Liquidación por determinación mixta al equipararse a una resolución determinativa, debe cumplir con los presupuestos establecidos en el art. 99. II del Cód. Trib. y debe estar suficientemente motivada, más aun si la motivación constituye una garantía constitucional, al respecto la S.C. N° 0623/2013 de 27 de mayo de 2013 ha establecido sobre la motivación de las resoluciones: “El Tribunal Constitucional Plurinacional en su amplia jurisprudencia, estableció que la fundamentación y motivación que realice un juez o tribunal ordinario a tiempo de emitir una resolución, debe exponer con claridad los motivos que sustentaron su decisión”; en ese sentido, la S.C.P. N° 0450/2012 de 29 de junio, ratificando lo señalado en la S.C. 0 863/2007-R de 12 de diciembre, entre otras, refirió que: “...la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió. Al contrario, cuando aquella motivación no existe y se emite únicamente la conclusión a la que ha arribado el juzgador, son razonables las dudas del justiciable en sentido de que los hechos no fueron juzgados conforme a los principios y valores supremos, vale decir, no se le convence que ha actuado con apego a la justicia, por lo mismo se le abren los canales que la Ley Fundamental le otorga para que en búsqueda de la justicia, acuda a este tribunal como contralor de la misma, a fin de que dentro del proceso se observen sus derechos y garantías fundamentales, y así pueda obtener una resolución que ordene la restitución de dichos derechos y garantías, entre los cuales, se encuentra la garantía del debido proceso, que faculta a todo justiciable a exigir del órgano jurisdiccional a cargo del juzgamiento una

resolución debidamente fundamentada, así se ha entendido en varios fallos de este tribunal, entre ellos, la S.C. N° 0 752/2002-R, de 25 de junio, que ampliando el entendimiento de la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre señaló lo siguiente: '(...) el derecho al debido proceso, entre su ámbito de presupuestos exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que, consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión”.

Por lo expuesto precedentemente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1852/2013 de 7 de octubre interpretó y aplicó correctamente los arts. 97. III y 99. II del Cód. Trib. L. N° 2492, y este Tribunal evidencia que la liquidación por determinación mixta, emitida por la Administración Municipal, no cumplió con los presupuestos necesarios para su emisión, configurándose los presupuestos establecidos en art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 que señala: “No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.” concordante con el art. 55 de su Reglamento establecido por D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003.

VI. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución del recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21 de obrados interpuesta por la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de la ciudad de Sucre, declarándose firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT R.J. No. 1852/2013 de 7 de octubre pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 03 de mayo de 2017.

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



324

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 22, en la que la Gerencia Regional Potosí de la AN representado legalmente por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1873/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 28 a 31, el apersonamiento del tercero interesado de fs. 100 a 106, réplica de fs. 153 a 155, dúplica de fs. 59, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante indica, que mediante comunicación Interna AN-GNFGC-DIAFC-203/2011 la Gerencia Nacional de la AN de Fiscalización instruyó la realización de Control Diferido Regular de 13 DUE's en la que se encuentra la DUE 2011/543/C-511 del exportador Franz Escalera Aquino, encontrándose indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Que del Informe AN-AFIPR-I N° 171/11 de 7 de octubre de 2011 y el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFPR-AI-008/2011 de 2 de diciembre, se realizó la revisión documental para esta DUE de las mercancías que consignan como exportador a Franz Escalera Aquino, que ampara 3 aparatos para mezclar (Betón)-Hormigoneras.

Por lo que se emite la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional N° AN-GRPGR-ULEPR-RS-0010/13 de 21 de febrero de 2013, que resuelve declarar probada la comisión de contravención aduanera de contrabando en contra de Franz Escalera Aquino y Fernando Flores Choque (representante legal de la empresa de transporte Orient Truck FF SRL.), en consecuencia se dispone que al no existir la mercancía comisada se aplique el art. 181-II de la L. N° 2492, que asciende a \$us. 18.972.00.

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria resuelve anular la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0178/13 de 8 de julio de 2013, que confirma la resolución sancionatoria, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, debiendo la administración aduanera, emitir nueva acta de intervención contravencional que individualice la tipicidad incurrida por el exportador y el transportista.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Indica que la resolución de recurso jerárquico es un fallo ultra petita, ya que la Autoridad General de Impugnación Tributaria evidencia aspectos de que el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 005/2011, no estaría cumpliendo las condiciones del art. 96-II y 168-I del C.T.B. Aspectos que no fueron recurridos por el sujeto pasivo, ya que conforme se puede evidenciar el acta de intervención cumple con todos los requisitos señalados en el art. 96 parág. II, y que en aplicación de los arts. 76 y 65 de la antes mencionada norma tributaria, el sujeto pasivo no pudo desvirtuar lo aseverado por la Aduana, por lo que se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado en el literal b) del art. 181 de la L. N° 2492.

I.3. Petitorio.

Concluye su fundamento, solicitando declare probada la demanda contencioso administrativo, revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1873/13 de 14 de octubre de 2013, así mismo, se anule la resolución de alzada ARIT/CHQ/RA 0178/2013 de 8 de julio, solicitando se confirme la resolución sancionatoria de contrabando contravencional N° AN-GRPGR-ULEPR-RS-0010/13 de 21 de febrero de 2013.

III. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 15 de agosto de 2014, que cursa de fs. 28 a 31, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1873/2013 de 14 de octubre, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, indica lo siguiente:

Que la resolución jerárquica no ha emitido pronunciamiento de fondo, sino que ha velado que el proceso administrativo no contenga vicios, ya que en el recurso jerárquico interpuesto por Fernando Flores Choque en representación de la Empresa de Transporte Nacional e Internacional Orient Truck F.F. SRL., en el numeral "I nulidad del acta de intervención y resolución sancionatoria" dicha empresa solicitó nulidad del acta de intervención, por lo cual la instancia jerárquica procedió a revisar el cumplimiento de los requisitos de la misma, conforme el art. 211-I del C.T.B., por lo que no se puede alegar que exista un fallo extra petita.

Que de la revisión del acta de intervención contravencional, se evidencia que la AN calificó la conducta de Franz Escalera Aquino (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte), como contravención aduanera de contrabando de conformidad al incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, sin embargo, no discrimina a que tipo contravencional se adecua la conducta del exportador y de la empresa de transportes, lo que causó la indefensión del recurrente, vulnerando el art. 96-II y 168 del C.T.B., ni cito la normativa que hubiera contravenido, y que la resolución sancionatoria en contrabando no contiene los fundamentos de hecho y derecho que respalden su motivación, sin vicios que vulneren el principio del debido proceso y el derecho a la defensa.

II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1873/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

El Gerente General de Fiscalización de la AN mediante comunicación Interna AN-GNFGC-DIAFC-203/11, dirigida al Gerente Regional de Potosí de la AN, que la Unidad de Fiscalización realice el inicio de procedimiento de control diferido regular, respecto a 13 DUE's en el que se encuentra la DUE 2011/543/C-511, que describe la exportación de aparatos para mezclar (BETON) perteneciente a Franz Escalera Aquino, para verificar si la exportación revisada correspondía a importación previa de camiones hormigoneros clasificados en la partida arancelaria 8705, que posteriormente se hubiera registrado en el RUAT como camión volqueta o tracto camión.

Que por Diligencia AN-UFIPR-C-153/2011, emitido por el Jefe de la Unidad de Fiscalización de la AN, donde consta que realizado el examen documental de la DUE2011/543/C-511 verifíco que no contaba con la documentación exigida por el num. 15-c) de la RD 01-014-06, solicitando al exportador la presentación en original o fotocopia de la documentación extrañada en el plazo de 5 días, a lo que el exportador respondió que no contaba con la documentación solicitada por lo que se acogía a los alcances del C.T.B., siendo que era la primera vez que realizaba ese tipo de exportaciones de segunda mano.

Tras el Informe AN-UFIPR-I N° 171/2011, dirigido al Gerente Regional Potosí de la AN, con los resultados obtenidos respecto a la mencionada comunicación interna, la Administración Aduanera emitió el acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/2011 contra Fernando Flores Choque representante legal de la empresa de Transporte Orient Truck FF. SRL y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores e encubridores.

El 21 de febrero de 2013, la administración aduanera emite la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-010/2013, que declaro probada la comisión de contravención aduanera de contrabando en contra de Franz Escalera Aquino y Fernando Flores Choque (representante legal de la empresa de transporte Orient Truck FF SRL.), en consecuencia se dispone que al no existir la mercancía comisada se aplique el art. 181-II de la L. N° 2492, que hace a Sus. 18.972.00.

Resolución sancionatoria que fue confirmada por resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0178/2013 de 8 de julio de 2013, a lo que el exportador interpuso recurso jerárquico que mereció la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1873/2013 de 14 de octubre, que resuelve anular la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0178/13 de 8 de julio de 2013, que confirma la resolución sancionatoria, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, debiendo la administración aduanera, emitir nueva acta de intervención contravencional que individualice la tipicidad incurrida por el exportador y el transportista.

IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar:

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1873/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es ultra petita, al anular la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0178/13 de 8 de julio de 2013, que confirma la Resolución Sancionatoria, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el acta de intervención contravencional, debiendo la administración aduanera, emitir nueva acta de intervención contravencional que individualice la tipicidad incurrida por el exportador y el transportista.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones de orden doctrinal y legal.

Respecto a las nulidades debemos señalar que: Para el tratadista Guillermo Cabanellas, la nulidad "constituye tanto el estado de un acto que se considera no sucedido como el vicio que impide a ese acto la producción de sus efectos" (Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Tomo III. Ed. Heliasta. Bs.As. Argentina. Pág. 52.); para Alsina la nulidad "es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales, cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescritas para ello" (Alsina Hugo. Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial. Tomo IV. Ed. Ediar. Bs. As. Argentina Pág. 627).

En el orden legal, los parágs. I y II del art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341) establece que: I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. La anterior norma es complementada con el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo que expresamente dispone: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". De tal forma, que la autoridad administrativa tributaria, puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, siempre y cuando se haya ocasionado indefensión a los administrados o se lesione el interés público.

La S.C. N° 0275/12 de 4 de junio de 2012, ha establecido que toda resolución sea jurisdiccional o administrativa a fin de garantizar el debido proceso, exige a la autoridad administrativa exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y si quiere, posteriormente poder impugnar esa resolución, la citada sentencia constitucional expresamente señala "...La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0 752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la S.C. N° 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso '...exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la

fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión”.

Por otro lado, se debe indicar que el derecho a la defensa conforme la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril de 2005, en materia de procedimiento administrativo comprende el derecho a la motivación o justificación de la resolución administrativa, en ese sentido, la referida Sentencia Constitucional expresamente señala: “(...) Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la S.C. N° 1670/2004-R, de 14 de octubre, que estableció la siguiente doctrina jurisprudencial “(...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual este Tribunal Constitucional, en la S.C. N° 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: ‘(...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos; interpretación constitucional, de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: I) el derecho a ser escuchado en el proceso; II) el derecho a presentar prueba; III) el derecho a hacer uso de los recursos; y IV) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal” (las negrillas son nuestras)”.

De la precedente jurisprudencia constitucional mencionada, se establece, que el derecho a la defensa contiene entre otros derechos a una decisión fundada o dicho de otra forma a una resolución administrativa motivada o justificada, que implica exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y posteriormente poder impugnar esa resolución. Sobre la falta de motivación de la resolución administrativa (sobre todo en materia de sanciones administrativas), la S.C. N° 0873/13 de 20 de junio de 2013 ha fijado con claridad que esta falta implica la lesión al derecho a la defensa y por ello señala: “La insuficiente motivación y fundamentación de las resoluciones administrativas en sede administrativa implica lesión del derecho a la defensa, por cuanto se da lugar a incertidumbre al procesado respecto al por qué de determinada sanción, tal cual ha ocurrido en autos”.

Así también se debe considerar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias no obstante que ambas son materias distintas, por lo tanto en el Derecho Administrativo debe también observarse los principios de legalidad, tipicidad, principio de presunción de inocencia, antijuricidad e imputabilidad dolosa o culpable. Estos principios inspiradores de orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, porque ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Así reconoció este Tribunal en la Sentencia N° 159/12 de 6 de junio de 2012 al disponer: “... en el ejercicio del ius puniendi la sanción especial en función a un deber tributario, aplicable al deber específico que surge de la relación entre la administración y el sujeto pasivo no puede estar desviada de la aplicación de los principios fundamentales del ejercicio del derecho punitivo del Estado, pues no está aislado de los preceptos y garantías constitucionales básicos, por cuanto el procedimiento sancionador debe constituir una garantía fundamental para el ejercicio de la potestad sancionadora, es decir, sancionar de manera adecuada y, sobre todo, porque permite a los ciudadanos hacer efectivas todas las garantías que se le reconocen frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado”; principios inmersos en la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) de 23 de abril 2002, así el art. 71 establece las sanciones administrativas que las autoridades competentes imponen a las personas, deben estar inspiradas en los principios de legalidad, de tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.

A tal efecto, el art. 72 de la LPA dispone que las sanciones sólo pueden ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas en norma expresa; el principio de tipicidad (art. 73. I de la LPA) refiere que son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias; mientras que el principio de presunción de inocencia (art. 74 LPA), mantiene tal situación mientras no se demuestre lo contrario en idóneo procedimiento administrativo.

En este marco legal, cualquier sanción debe determinarse tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión, no siendo correcto que el proceso sancionador sólo se limite a establecer responsabilidades, sin antes comprobar si existe o no una infracción atribuible al sujeto pasivo; en el caso de análisis, el accionante en ejercicio de su derecho a la defensa, denunció que en la instancia administrativa se prescindió de la prueba de descargo que considera decisiva para demostrar que no existió ninguna contravención.

En la especie, si bien el proceso concluyó con la resolución jerárquica, ahora impugnada; no es menos evidente que en la instancia administrativa se presenta dos fases: una eminentemente inquisitiva que finaliza con la emisión de la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-010/2013, y otra de carácter garantista donde el administrado justiciable tiene a su alcance los instrumentos para la defensa de sus derechos frente a una eventual agresión por parte del poder estatal, que tiene lugar en el establecimiento de límites vinculados al poder, a fin de maximizar la realización de esos derechos y minimizar sus amenazas, límites propios del nuevo Estado Constitucional de Derecho que inspira y promueve la nueva Constitución y el desarrollo de sus principios por parte de las normas especiales como formas e instrumentos, para evitar el ejercicio arbitrario del poder, por cuanto en esta segunda fase administrativa de impugnación, por mandato constitucional y los principios de igualdad de las partes ante el juez y verdad material (art. 180 de la C.P.E.), no puede prescindirse de los presupuestos procesales que el justiciable goza para lograr el objetivo que se le imparta justicia.

En el caso de autos, de la revisión de antecedentes administrativos, por efecto del acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-008/11 de 2 de diciembre de 2011, se emitió la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-

010/2013, que declaro probada la comisión de contravención aduanera de contrabando en contra de Franz Escalera Aquino y Fernando Flores Choque (representante legal de la empresa de transporte Orient Truck FF SRL.), Resolución confirmada por Resolución Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0178/2013 de 8 de julio, que por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1873/2013 de 14 de octubre, se anuló obrados hasta el vicio más antiguo, o sea, hasta el acta de intervención contravencional antes mencionado, por el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 96 de la L. N° 2492, (falta de individualización de la tipicidad incurrida por el exportador y la empresa transportadora), de la normativa transcrita up supra como del análisis y fundamento contenida en resolución jerárquica por la AGIT, se colige y establece que el acta de intervención contravencional realiza de manera general su diagnóstico de la comisión de contravención aduanera de contrabando atribuida a Franz Escalera Aquino y Fernando Flores Choque, sin efectuar una adecuada fundamentación de los hechos que se subsuma en la normativa legal aplicable al caso, de forma individual y de manera fundamentada, lo cual efectivamente afecto el derecho al debido proceso y a la defensa de los administrados, que obviamente deriva en la aplicación del art. 36-I y II de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341), norma complementada con el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, que faculta a la autoridad administrativa de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas, máxime, que la potestad sancionadora que tiene la administración aduanera para imponer sanciones por contravenciones aduaneras, debe estar sujeta a los principios, derechos y garantías constitucionales, como la normativa tributaria y aduanera, que en reguardo de lo mencionado, la Autoridad General de Impugnación Tributaria obro conforme a derecho en su determinación, de lo cual este Tribunal Supremo de Justicia comparte y apoya el contenido de la resolución impugnada, por lo que la supuesta resolución ultra petita acusada por el demandante no es evidente ya que la nulidad dispuesta está respaldada plenamente conforme a derecho.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de los antecedentes administrativos, como la argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 22, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1873/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



325

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 19 vta., de obrados, impugnando la Resolución R.J. N°1920/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 42 a 45 vta., los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que el 13 de marzo de 2013, se emitió la resolución sancionatoria, la que resolvió sancionar al contribuyente Ipsos Apoyo Opinión y Mercado S.A. con la multa del 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento equivalente a

UFV560.203.- por haber incumplido el contribuyente con el plan de facilidades de pago autorizada mediante resolución administrativa de facilidades de Pago N°20-0027-2009 de fecha 31 de agosto de, configurando su conducta por tal motivo como omisión de pago, prevista y sancionada por el art. 165 de la L. N° 2492 y el art. 42 del D.S. N° 2310, concordante con los arts. 17 y 18 de la R.N.D. N°10.0004.09, conminándose a su pago, determinación que fue confirmada en alzada y revocada parcialmente en la jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- La administración tributaria mencionó que la AGIT aplicó erróneamente los arts. 17 y 18 de la RND N°10.0004.09, toda vez que la AGIT determinó correctamente el ilícito tributario incurrido por el contribuyente (omisión de pago), puesto que GRACO ha demostrado que el contribuyente incumplió el límite de días de tolerancia permitido por la RND N°10.0004.09. Igualmente las condiciones establecidas en la Resolución Administrativa de Facilidades de Pago N°20-0027-2009, sin embargo erradamente pretende atribuirle el beneficio de reducción de sanciones, por lo que corresponde señalar que el sujeto pasivo antes de ser beneficiado con el plan de facilidades de pago y al no haber pagado las declaraciones juradas (Impuesto al Valor Agregado) IVA (F-200), con Números de Orden 2931400693, 2931326382, 2931326384, 2931326386, 2931326390, 2931400623 y 2931400693, periodos fiscales junio a diciembre/2008, y por el Impuesto a las Transacciones IT (F-400), con números de orden 2931326395, 2931326397, 2931400633 y 2931400684, periodos fiscales septiembre a diciembre/2008 ya había incurrido en el ilícito tributario de omisión de pago, conforme lo establece el art. 165 de la L. N° 2492. En ese sentido y al haber incumplido el precitado plan de pagos, en aplicación del parág. IV del art. 17 de la RND N°10.0004.09 y según las previsiones del art. 165 de la L. N° 2492 y arts. 8 y 42 del D.S. N° 27310, corresponde a la sanción del 100% del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento y expresado en UFV establecido en el numeral 3° de la parte dispositiva de la Resolución Administrativa de Aceptación de Facilidades de Pago N°20-0027-2009; respecto a la aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 corresponde señalar que en una facilidad de pago cumplida tiene como resultado otro beneficio que es la del arrepentimiento eficaz, sin embargo en el presente caso el contribuyente lpsos incumplió la facilidad de pago, consecuentemente la resolución administrativa que otorga las facilidades de pago se constituye en un título de ejecución tributaria como lo establece el art. 108-8 de la L. N° 2492, por tanto al final del día de vencimiento del impuesto del impuesto se configuró el ilícito de omisión de pago dispuesto por el art. 165 de la L. N° 2492 que establece que el que por acción u omisión no pague o pague menos la deuda tributaria, será sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, puesto que al incumplir el contribuyente con las condiciones para hacer efectiva la facilidad de pago, pierde todos los beneficios que conllevan su cumplimiento, a mayor abundamiento debe tenerse presente lo dispuesto por los parág. III y IV del Art. 17 y el inc. 2 del art. 18 ambos de la RND 10-0004-09. Por lo expuesto y considerando lo dispuesto por las normas señaladas que establecen de forma taxativa el 100% de la sanción en caso de incumplimiento de facilidades de pago, se puede inferir que lo dispuesto por el art. 165 de la L. N° 2492 se subsume correctamente al presente caso, por tanto la cancelación de la resolución de facilidades de pago antes de la notificación con el auto inicial de sumario contravencional no puede interpretarse como una causal para la aplicación de la reducción de sanciones, como erradamente lo dispuso la AGIT en su Resolución.

2.- Señaló también que la AGIT no consideró que la resolución administrativa de facilidades de Pago N°20-0027-2009 comunica al contribuyente que en caso de incumplimiento al plan de pagos no tendría derecho a la reducción de sanciones, perdiendo el contribuyente el incentivo de la reducción de sanciones establecido por el art. 156 de la L. N° 2492 e iniciándose el procedimiento sancionador, y siendo que el contribuyente una vez notificado con dicho acto, no lo impugnó, consiguientemente dio su señal de conformidad y legalidad, además de aceptar las consecuencias que acarrearían el incumplimiento a las facilidades de pago, elemento que no fue considerado por la AGIT en la resolución de recurso jerárquico, por tanto el contribuyente lpsos no puede beneficiarse con lo dispuesto por el art. 165 de la L. N° 2492.

3.- Finalmente pide se considere que la AGIT pretendió otorgar un beneficio (reducción de sanciones) a costa del incumplimiento de otro beneficio (facilidades de pago), además que el art. 156 de la L. N° 2492 no es aplicable al presente caso por incumplir con sus presupuestos, ya que el régimen de incentivos procede de acuerdo a la oportunidad de pago de la deuda tributaria y el espíritu del mismo es promover el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria para beneficiarse con la reducción de sanciones y evitar juicios previos a la ejecutoria de un acto administrativo, sin embargo en el presente caso el contribuyente incumplió un plan de facilidades de pago, recalando que es una facilidad, es decir, un beneficio. Por lo que el incumplimiento a un beneficio (facilidad de pago) no puede generar la aplicación de otro beneficio (reducción de sanciones), lo contrario permitiría a los contribuyentes beneficiarse de un incentivo a través de un incumplimiento, hecho que va en contra de toda lógica y lo previsto por la ley, puesto que el contribuyente a momento de solicitar el plan de facilidades de pago, tenía presente cuáles serán las consecuencias de su incumplimiento; las disposiciones normativas que establecen el arrepentimiento eficaz y la reducción de sanciones tienen la intención de evitar juicios que retardan la ejecutabilidad de los actos de la administración tributaria, por tanto, al ser el plan de facilidades de pago un título de ejecución tributaria, no tiene sentido, ni ha sido la intención del legislador el otorgar beneficio tras beneficio para que los contribuyentes impunemente no paguen sus obligaciones fiscales, pese a sus constantes evasivas e incumplimientos.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque parcialmente la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1920/2013 y se mantenga firme y subsistente la sanción del 100% dispuesta en la resolución sancionatoria.

II. De la contestación a la demanda.

Citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 42 a 45 vta., contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La autoridad demandada menciona que la administración tributaria al iniciar el sumario contravencional, omitió considerar lo establecido en el parág. I del art. 13 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07, aplicable por disposición del inc. 2) "iniciación" y 3) "Tramitación" del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-004-09, num. 1 art. 156 de la L. N° 2492 y parág. IV del art.12 del D.S.

N° 27874, toda vez que Ipsos Apoyo Opinión y Mercado S.A., efectuó el pago total de la deuda consignada en la Resolución Administrativa Facilidades de Pago N°20-0027-2009, antes de la notificación con el auto inicial de sumario contravencional y de la resolución sancionatoria; extremo que se evidencia por los pagos efectuados por el sujeto pasivo e informe Cite: SIN/GGLPZ/DJCC/UCC/INF/0238/2013 que presentó la administración tributaria a requerimiento de ésta instancia jerárquica, por lo que corresponde aplicar la reducción de sanciones en un ochenta por ciento (80%), dispuesta en el num. I I del art.156 de la L. N° 2492, reglamentado por el parág. IV del art. 12 del D.S. N° 27874 y el parág. I del art. 13 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07, aplicable por disposición de los incisos 2) "Iniciación" y 3) "Tramitación" del art.18 de la RND N°10-0004-09, además cabe hacer notar que la interpretación de la normativa que la Administración Tributaria realiza no concuerda con las disposiciones contenidas en el C.T.B., y en la misma RND de facilidades de pago: de entenderse que la resolución de facilidades de pago constituye un acto de la administración tributaria, resultaría contradictoria la disposición de la RND N°10-0004-09 que indica a la letra que las "Facilidades de pago por obligaciones tributarias consignadas en declaraciones juradas, aun cuando la solicitud se presente en forma posterior a la fecha de vencimiento de las mismas y antes de la notificación con el (...) proveído de inicio de ejecución tributaria, no se aplicará la sanción en virtud al arrepentimiento eficaz, siempre que no incumpla la facilidad de pago otorgada", abundando sobre dicha aclaración al indicar que la "aplicación del arrepentimiento eficaz implica que el sujeto pasivo o tercero responsable efectuó el pago total de la deuda tributaria, además de la sanción directa por falta de presentación de declaraciones juradas dentro del plazo o por declaraciones juradas rectificatorias que incrementen el impuesto determinado y que hubiesen sido presentadas después del vencimiento". Asimismo, respecto a la reducción de sanciones, no resulta coherente entender que el incumplimiento del plan de pagos eliminaría dicho beneficio, pues resultaría ilógico-bajo dicha interpretación que el art. 18 de la citada RND establezca que en el proceso sancionador se considerará la disminución de la sanción contemplada en el auto inicial de sumario contravencional, en función a la oportunidad de pago de la deuda principal, cuando la misma norma prevé que el cumplimiento de todas las cuotas del plan de pago dará lugar al arrepentimiento eficaz.

Finalmente señala que se puede concluir estableciendo que el incumplimiento del plan de pagos da lugar al proceso sancionatorio y que la normativa en su conjunto dispone contemplar la disminución de sanciones en función a la oportunidad de pago al igual que procede en cualquier proceso sancionatorio, sea unificado o no corresponde desestimar los argumentos de la administración tributaria, que refieren la pérdida de la reducción de sanciones en aplicación a la parte dispositiva de la resolución administrativa facilidades de Pago N°20-0027-2009, por lo que al evidenciarse que el plan de facilidades de pago otorgado por las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los periodos fiscales junio a diciembre de 2008; impuesto a las transacciones de los periodos fiscales septiembre a diciembre de 2008; fue cumplido por el contribuyente antes de la notificación con la resolución sancionatoria, corresponde modificar la sanción impuesta en la resolución sancionatoria con la reducción del ochenta por ciento (80%) de la multa impuesta en base al tributo determinado y no pagado en las declaraciones juradas de conformidad a lo dispuesto en el num. 1 del art.156 de la L. N° 2492, reglamentado por el parág. IV del art.12 del D.S. N° 27874 y el Parág. I del art.13 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07, aplicable por disposición de los num. 2) "iniciación" y 3) "tramitación" del art.18 de la RND N°10-0004-09, pidiendo se tenga presente lo dispuesto en el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.2. AGIT-RJ/0061/2013, así como la jurisprudencia dispuesta en el A.S. N° 0300/2012 de 6 de noviembre.

II.1. Petitorio

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1920/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 13 de marzo de 2013 la Gerencia Grandes Contribuyentes Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Resolución Sancionatoria N°17-006-2013, por la que se resolvió sancionar al contribuyente Ipsos Apoyo Opinión y Mercado S.A. con la multa del 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento equivalente a UFV 560.203.- por haber incumplido el contribuyente con el plan de facilidades de pago autorizada mediante Resolución Administrativa de Facilidades de Pago N°20-0027-2009 de 31/08/2009, configurando su conducta por tal motivo como omisión de pago, prevista y sancionada por el art. 165 de la L. N° 2492 y el art. 42 del D.S. N° 27310, concordante con los arts. 17 y 18 de la R.ND. N°10.0004.09, bajo alternativa de proceder a su ejecución tributaria, debidamente notificado con dicha determinación el contribuyente a través de su representante legal interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución sancionatoria, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0826/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria N°18-0006-2013 de 13 de marzo, en conocimiento de dicha determinación el contribuyente mediante nota de 27 de agosto de 2013 interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 21 de octubre de 2013 la autoridad demandada emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1920/2013 que revocó parcialmente la resolución ARIT-LPZ/RA 0826/2013, modificándose la sanción impuesta en la resolución sancionatoria N°18-0006-2013 de 13 de marzo con la reducción del ochenta por ciento (80%) de la sanción, de 560.203 UFV a 112.041 UFV; sea de conformidad a lo previsto en el inciso a) del Parág. I del art. 212 de la L. N° 2492, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- El objeto de la presente controversia radica en determinar si la facilidad del plan de pagos, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) periodos fiscales junio a diciembre 2008 y del Impuesto a la Transferencia (IT) periodos fiscales septiembre a diciembre 2008, fueron cancelados dentro de plazo o por el contrario sobrepasando los días de tolerancia permitidos por normativa tributaria vigente y, si correspondía aplicar la sanción por omisión de pago sobre el 100% del tributo omitido o por el contrario, aplicar la reducción de sanciones al 80%.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- El objeto de la presente controversia radica en determinar si la facilidad del plan de pagos, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) periodos fiscales junio a diciembre 2008 y del Impuesto a la Transferencia (IT) periodos fiscales septiembre a diciembre 2008, fueron cancelados dentro de plazo o por el contrario sobrepasando los días de tolerancia permitidos por normativa tributaria vigente y, si correspondía aplicar la sanción por omisión de pago sobre el 100% del tributo omitido o por el contrario, aplicar la reducción de sanciones al 80%.

Respecto a la primera parte de la controversia es preciso señalar, que por facilidades de pago se entiende como las condiciones que se ofertan a una persona o que éste demanda en relación con el pago, incluyendo el plazo o plazos, las garantías, el tipo de documento que soporta la deuda, la existencia o no de intereses, fechas fijas de pago, y cualquier otra condición que se acuerde.

Sobre las facilidades de pago, el art. 55 de la L. N° 2492 en sus tres párrafos, señala: "I: La Administración Tributaria podrá conceder por una sola vez con carácter improrrogable facilidades para el pago de la deuda tributaria a solicitud expresa del contribuyente, en cualquier momento, inclusive estando iniciada la ejecución tributaria, en los casos y en la forma que reglamentariamente se determinen. Estas facilidades no procederán en ningún caso para retenciones y percepciones. Si las facilidades se solicitan antes del vencimiento para el pago del tributo, no habrá lugar a la aplicación de sanciones.

II. Para la concesión de facilidades de pago deberán exigirse las garantías que la administración tributaria establezca mediante norma reglamentaria de carácter general, hasta cubrir el monto de la deuda tributaria. El rechazo de las garantías por parte de la administración tributaria deberá ser fundamentado.

III. En caso de estar en curso la ejecución tributaria, la facilidad de pago tendrá efecto simplemente suspensivo, por cuanto el incumplimiento del pago en los términos definidos en norma reglamentaria, dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas que correspondan adoptarse por la administración tributaria según sea el caso".

Asimismo, el art. 51 de la L. N° 2492 señala que la obligación tributaria, se extingue por el pago total de la deuda tributaria, de la misma forma el art. 53 de la señalada normativa tributaria determina que el pago debe efectuarse en el lugar, fecha y forma que establezcan las disposiciones normativas que se dicten en efecto, dispone también que el pago de la deuda tributaria se acreditará o probará mediante certificación de pago en los originales de las declaraciones respectivas.

La Resolución Normativa de Directorio N°10-0004-09 en lo que concierne a las facilidades de pago en su art. 17-1-2 dispone que se considerarán incumplidas por pago fuera de plazo o pago en defecto de cualquiera de las cuotas, cuando sobrepasen los días de tolerancia acumulados en toda la vigencia de la facilidad; en el caso presente el pago se determinó en 28 cuotas mensuales, en aplicación de lo dispuesto por el art. 17-1-2 y II de la RND 10-0004-09, estableciéndose que la tolerancia máxima permitida para el pago de cualquiera de las cuotas que no sea la última, debe ser igual a la mitad del número de cuotas autorizadas, en caso de no ser un número entero se redondeará al número inmediato superior, en el presente caso es de 14 días; bajo ese entendimiento se puede evidenciar que el sujeto pasivo ha incumplido el plan de facilidades de pago, así se tiene del Informe SIN/GGLP/DGRE/INF/699/2011 de 31 de agosto (fs. 10 a 13 Anexo 2), aspecto reconocido también por Ipsos Apoyo Opinión y Mercado S.A. en su recurso de alzada, consecuentemente se tiene que el mismo razonamiento ha sido también vertido por la Autoridad demandada, por lo que al haberse establecido que el contribuyente incumplió las facilidades de pago se lo hizo de acuerdo a los antecedentes del proceso y las normas aplicables a dicha conducta que se adecúa a lo previsto por el art. 165 del Cód. Trib., no correspondiendo en consecuencia la aplicación del art.157 de la L. N° 2492, conforme dispone el art.18 de la R.N.D. N°10-0004-09 siendo la base para la sanción el 100% del monto del tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento y expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, conforme faculta el parág. IV del art. 17 de la mencionada resolución normativa de directorio.

Respecto al segundo punto de la controversia corresponde señalar que de la revisión de antecedentes administrativos que informan la presente causa, se tiene que la autoridad tributaria emitió la Resolución Administrativa de Facilidades de Pago N°20-0027-2009, de 31 de agosto (fs. 1 a 3 Anexo 2), por la que se resolvió aceptar la facilidad de pago solicitada por el contribuyente Ipsos Apoyo Opinión y Mercado S.A., posteriormente la Jefatura del Departamento de Gestión de Recaudación y Empadronamiento emitió el Informe SIN/GGLP/DGRE/INF/699/2011 (fs. 10 a 13 Anexo 2), el cual establece que el plan de facilidades de pago otorgado mediante resolución administrativa al contribuyente, fue incumplido, conforme lo señalado en el art.17 de la R.N.D. 10-004-09, existiendo a la fecha un saldo a favor del fisco por tributo omitido de Bs 121.450.-, (importe a la fecha de vencimiento), luego de esto la administración tributaria el 5 de septiembre de 2011, emitió el proveído de inicio de ejecución tributaria 24-0635-2011 (fs. 18 Anexo 2), el cual dispone que estando firme y ejecutoriada la resolución administrativa del plan de pagos incumplido, anuncia al contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título, el cual fue notificado a Ipsos Apoyo Opinión y Mercado S.A., el 19 de septiembre de 2011, más adelante se emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional 26-1615-2012 de 5 de diciembre (fs. 22 23 anexo 2), concediéndole al sujeto pasivo el plazo de veinte días improrrogables, computables a partir de su legal notificación con dicha determinación para presentar descargos, notificado como fue el sujeto pasivo con dicho acto administrativo y transcurrido el plazo el contribuyente no presentó descargos, por lo que la entidad actora emitió la Resolución Sancionatoria 18-006-2013 de 13 de marzo que resolvió sancionar al contribuyente con la multa del 100% del tributo omitido a la fecha de vencimiento equivalente a UFV 560.203.- por haber incumplido el contribuyente con el Plan de Facilidades de Pago configurando su conducta por tal motivo como omisión de pago, prevista y sancionada por el art. 165 de la L. N° 2492 y el art. 42 del D.S. N° 27310 concordante con los arts. 17 y 18 de la R.N.D. N°10.004.09, hecho que dio lugar a que el contribuyente impugnará dicha resolución que fue confirmada en alzada y revocada parcialmente en la jerárquica.

A objeto de realizar el control de legalidad de los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, corresponde señalar que la Autoridad demandada revocó parcialmente la resolución de alzada considerando que: "En consecuencia, la administración tributaria calificó correctamente la contravención en la que incurre el contribuyente como omisión de pago. Sin embargo, al iniciar el sumario contravencional, omitió considerar lo establecido en el parág. I del art.13 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, aplicable por disposición del inciso 2) "Iniciación" y 3) "tramitación" del art.18 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-004-09; num. 1 art. 156 de la L. N° 2492 y parág. IV del art.12 del D.S. N° 27874...".

De lo anotado precedentemente corresponde hacer referencia a las normativas puntualizadas en la resolución jerárquica, al efecto el parág. I del art. 13 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0037-07 señala: "De acuerdo a lo establecido en el art. 156 del Cód. Trib., en concordancia con el parág. IV del art.12 del D.S. N° 27874, la sanción aplicable disminuirá en función a la oportunidad del pago de la deuda tributaria, de forma que: a) Si la deuda tributaria (tributo omitido), intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda) se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación (cualquier otra notificación o requerimiento de la administración tributaria), del procedimiento sancionador o del proveído que dé inicio a la ejecución tributaria (declaraciones juradas con inexistencia de pago o pagadas parcialmente) y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido expresado en UFV.

b) Si se cancela después de efectuada la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria y antes de la presentación de la impugnación a estas actuaciones según lo establecido en las normas vigentes, la sanción alcanzará al cuarenta por ciento (40%) del tributo omitido expresado en UFV.

c) Si se cancela después de notificada la resolución de la superintendencia tributaria regional y antes de la presentación del recurso a la superintendencia tributaria nacional la sanción alcanzará al sesenta por ciento (60%) del tributo omitido expresado en UFV.

d) Si se cancela después de presentados los recursos de impugnación que franquea la ley, la sanción alcanzará al cien por ciento (100%) del tributo omitido. De igual forma, la sanción se consignará al cien por ciento (100%) del tributo omitido expresado en UFV cuando el título de ejecución tributaria tenga carácter firme, así sea que el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera ejercido su derecho a la impugnación".

Y los incs. 2) y 3) del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0004-09 señalan:

"2) Iniciación.

"Siempre y cuando el contribuyente o tercero responsable no hubiera pagado la sanción y/o solicitado una facilidad de pago por la misma, el procedimiento sancionador se iniciará una vez se informe el cumplimiento de las facilidades de pago (cuotas consecutivas canceladas en plazo y por el importe total), con la notificación al contraventor del auto inicial de sumario contravencional por deudas auto determinadas por el sujeto pasivo o tercero responsable después de la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria, resoluciones administrativas firmes que exijan la restitución de lo indebidamente devuelto, considerando que la sanción contemplada podrá disminuir en función a la oportunidad de pago de la deuda principal prevista en el parág. I del art. 13 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007.

Asimismo en caso de incumplimiento a las facilidades de pago, el procedimiento sancionador será iniciado con la notificación del auto inicial de sumario contravencional, por deudas tributarias auto determinadas por el sujeto pasivo o tercero responsable y/o por Resoluciones Administrativas firmes que exijan la restitución de lo indebidamente devuelto y la sanción será calculada considerando el hecho generador y tomando como base el importe consignado en los títulos de ejecución tributaria.

3) Tramitación.

La tramitación del procedimiento sancionador se realizará en la forma y plazos establecidos en el art.127 de la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, correspondiendo al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva la elaboración del auto inicial de sumario contravencional hasta la resolución sancionatoria o resolución final del sumario según corresponda, mismos que serán suscritos por el Jefe de dicho Departamento conjuntamente con el Gerente Distrital, GRACO o Sectorial".

El num. 1) del art. 156 de la L. N° 2492 establece: (reducción de sanciones) "Las sanciones pecuniarias establecidas en este código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la administración tributaria y antes de la notificación con la, resolución determinativa o sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento".

Finalmente el parág. IV del art.12 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004 dispone:

"IV. Se modifica el inc. a) del art.38 del D.S. N° 27310 de la siguiente manera: "a) En el caso previsto en el inc. b) del art. 21 del presente decreto supremo, a tiempo de dictarse la resolución final del sumario contravencional, la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la L. N° 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción".

De la revisión de los pagos efectuados cursantes de fs. 79 a 84 y de 89 a 93 (Anexo 1), se tiene que el sujeto pasivo realizó el pago del total de la deuda que se hubo consignado en la Resolución Administrativa de Facilidades de Pago 20-0027-2009, corresponde manifestar así mismo que los mencionados pagos fueron efectuados antes de la notificación con el auto inicial de sumario contravencional y de la resolución sancionatoria, toda vez que el último pago efectuado corresponde al 19 de septiembre de 2011 (fs. 93 Anexo 1) y la notificación con la resolución sancionatoria se la practico en fecha 22 de abril de 2013 (fs. 31 vta. Anexo 2), a mayor abundamiento se hace necesario señalar que

la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales mediante informe SIN/GGLPZ/DJCC/UCC/INF/0238/2013 de 15 de octubre, dirigido al Directivo Ejecutivo de la AGIT, dentro del punto 1 Antecedentes (fs. 177 Anexo 1) menciona: "Asimismo se evidencia que los pagos efectuados por el contribuyente según el detalle precedente cubren la totalidad de la deuda por las 11 (once) declaraciones juradas impagas tributo omitido, quedando pendiente de pago la sanción por incumplimiento a la facilidad de pagos (tal como se aprecia en la liquidación adjunta en el presente informe)". Consecuentemente se dirá que la actuación de la autoridad demandada se encuadra en las disposiciones citadas precedentemente y la figura jurídica prevista en el num. 1) del art. 156 de la L. N° 2492, correspondiendo por lo tanto, la reducción de la sanción en el equivalente del 80%, como lo dedujo acertadamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución jerárquica impugnada, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la administración tributaria no desvirtúan de manera alguna, los fundamentos expuestos en dicha resolución.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde Anular obrados.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 19 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N°1920/2013 de 21 de octubre pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



326

**Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 21 vta. de obrados, subsanada a fs. 27, impugnando la Resolución R.J. N°1956/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 95 a 98 de obrados, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 22 de abril de 2013, la Administración de Aduana Interior Cochabamba emitió la Resolución Administrativa declarativa de Abandono N°AN-CBBCI-RA-0173/2013, quien debidamente notificado con dicha resolución interpuso recurso de alzada que confirmó dicha determinación que fue anulada en la instancia jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.-Señalo la entidad demandante que con el fin de desvirtuar el argumento N°1 de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución ahora impugnada, cuando menciona que la administración aduanera tomó en cuenta de manera contradictoria la fecha de emisión del parte de recepción madre 301 2013 77335 – 400242459647, es decir el 15 de febrero de 2013 para el cálculo del plazo de los sesenta (60) días del depósito temporal y a la vez se refiere al Parte de Recepción N°301 2013 77335-CLUSA 13-218-13 de 21 de febrero de 2013, sin fundamentar con precisión la fecha para realizar el cálculo de los (60) días, para que se configure el abandono tácito de la mercancía en cuestión, más aún cuando la fecha de ingreso consignada en los partes de recepción N°301 2013 77335-CLUSA13-218-13 y 301 2013 77335-400242459647, es el 8 de febrero de 2013, corresponde señalar al respecto que en fecha 8 de febrero de 2013 arriba a Aduana Interior Cochabamba la Mercancía correspondiente al parte de recepción Madre N°301 2013 77335 – 400242459647, ingresando en almacenes de Aduana en fecha quince de febrero de 2013, siendo ésta la fecha en que se emitió el parte de recepción de referencia y es la fecha hito que se toma en cuenta como ingreso al depósito temporal de aduana, tomando en cuenta que las mercancías ingresaron a recinto aduanero bajo la modalidad de depósito temporal en 15/02/2013, como se evidencia del parte de recepción Madre N°301 2013 77335 – 400242459647, momento a partir del cual se contabiliza los 60 días de su vigencia, es decir que mientras las mercancías se encuentran amparadas bajo esta modalidad de depósito aduanero, la ley le faculta al consignatario a hacer uso de su derecho perfeccionado el proceso de importación a consumo de sus mercancías; sin embargo al no haber cumplido este aspecto dentro del plazo que establece la ley, se produjo el abandono de sus mercancías al tenor de lo dispuesto por el art.153 de la L. N° 1990.

Mencionó además que en lo concerniente al argumento N°2 de la AGIT, es importante aclarar que no es evidente que tanto el parte de recepción madre 301 2013 77335 – 400242459647 de 15 de febrero de 2013 como el parte hijo 301 2013 77335 – CLUSA 13-218-13 de 21 de febrero de 2013 consignen tres fechas; ya que el 08 de febrero de 2013 a que hace referencia la AGIT y que aparece en ambas partes de recepción se refiere a la fecha de llegada de la mercancía, que de acuerdo a lo dispuesto por el art. 94 del RLGA es la fecha de presentación del manifiesto internacional de carga y de la mercancía ante la aduana de destino, muy diferente a la fecha del parte de recepción; la mercancía llegó a recinto aduanero el 08 de febrero de 2013, generándose el parte de recepción madre N°301 2013 77335 – 400242459547 el 15 de febrero de 2013, fecha desde la cual se computó el término para el abandono de la mercancía y que de acuerdo a la solicitud de la Empresa CARLOZA se procedió a la desconsolidación de la mercancía en 15 partes de recepción hijos dentro de los cuales se encuentra el parte de recepción hijos, dentro de los cuales se encuentra el parte de recepción 301 2013 77335 – CLUSA 13-218-13 de 21 de febrero de 2013, sin embargo el hecho de generarse el parte de recepción hijo por desconsolidación de la mercancía, no puede de ninguna manera considerarse como fecha para computar el tiempo de la declaratoria de abandono, ya que la fecha de recepción de la mercancía en la Aduana Interior de Cochabamba fue el 15/02/2013.

Añadió que en cuanto al argumento N°3 de la AGIT, los actos administrativos deben contener la causa y el fundamento para que el sujeto pasivo pueda asumir defensa y que la Resolución Administrativa N° AN-CBBCI-RA-0173/2013 de 22 de Abril carece de fundamentación y que fue elaborado sin cumplir lo dispuesto por el art. 117 de la L. N° 1990 para determinar la fecha de inicio del régimen de depósito aduanero, al respecto el art. 28 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo señala: son elementos esenciales del acto administrativo: b) causa: deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y el derecho aplicable e) fundamento: deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo; dichas observaciones de la AGIT no son evidentes pues la Resolución Administrativa Declarativa de Abandono N°AN-CBBCI-RA-0173/2013 de 22 de abril, cumple a cabalidad con los elementos esenciales de todo acto administrativo previstas por el art. 28 de la L. N° 2341, por cuanto el hecho en que se sustenta es el abandono de hecho o tácito en que se ha incurrido la mercancía contenida en el parte de recepción N°301 2013 77335-CLUSA 13-218-13, que viene a ser uno de los partes hijos del parte de recepción madre N°301 2013 77335 – 400242459647 emitida el 15 de febrero de 2013. En cuanto al fundamento del acto administrativo que nos ocupa, este se basa en situaciones concretas plenamente verificables que han llevado a la Administración de Aduana Interior a emitir la Resolución Administrativa Declarativa de Abandono N°AN-CBBCI-RA-0173/2013, considerando los argumentos legales que la sustentan consignando los artículos tanto de la Ley General de Aduanas, así como de su Reglamento que apoyan la decisión de la administración aduanera, culminando con la parte resolutive que establece de manera clara la situación del abandono tácito o de hecho a favor del Estado de la mercancía consignada en el parte de recepción hijo 301 2013 77335-CLUSA 13-218-13 de 21 de febrero con la debida aclaración de que el ingreso a recinto aduanero fue con el parte de recepción madre N°301 2013 77335-400242459647 de 15 de febrero de 2013, desvirtuándose de ésta manera la falta de fundamento a que hace referencia la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Agregó que en cuanto al cuarto argumento de la AGIT, es importante señalar que la supuesta vulneración al principio del debido proceso y el derecho a la defensa, no es evidente ya que del análisis de actuados se ha podido establecer que tanto la emisión de la Resolución Administrativa que declara el abandono de la mercancía así como de su notificación ha sido en apego a lo dispuesto por la normativa vigente, situación que acredita que la administración aduanera ha dado cabal cumplimiento a la misma, por tanto no se ha provocado indefensión ni se ha vulnerado los derechos del consignatario, menos se ha viciado de nulidad las actuaciones de la Administración de Aduana Interior, toda vez que ha sido de conocimiento del recurrente lo dispuesto por el art. 117 de la L. N° 1990 (L.G.A.) cuando señala que los depósitos temporales son recintos habilitados para el almacenamiento temporal de mercancías, bajo el control de la Aduana Nacional, por tanto las mercancías depositadas podían ser destinadas a consumo, reembarcadas, admitidas temporalmente, ya sea total o parcialmente, transcurridos dos meses contados desde la fecha del ingreso de las mercancías a depósito temporal, sin que el declarante o consignatario

presente el levante y no hubieran sido retiradas serán declaradas en abandono tácito. Antes del vencimiento del plazo de depósito temporal, para efectos aduaneros, el comitente, el consignatario o el propietario de la mercancía podrán solicitar a través de un despachante de aduana, el cambio de régimen de depósito de aduana al que se refiere el art. 113 de la presente ley, de lo cual se colige que el recurrente conocía los derechos que le asisten y las obligaciones que debía cumplir al ingresar la mercancía a la Aduana, así como la fecha de ingreso a depósito temporal, el plazo de duración del depósito temporal y también la oportunidad que tenía de retirar su mercancía antes del vencimiento de dicho plazo, por lo que el recurrente no puede alegar indefensión y vulneración de sus derechos, sí por descuido atribuible a su persona o por inacción dio lugar a que se opere el abandono tácito o de hecho de la mercancía.

Finalmente mencionó que uno de los pilares fundamentales de la administración pública es la búsqueda de la verdad material en oposición a la verdad formal, ya que este principio marca los motivos, las condiciones y las circunstancias en que un proceso, aun en materia de investigación administrativa, debe empezar e ir hasta la resolución final para obtener la verdad real.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 1956/2013 y en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución administrativa de declaratoria de abandono.

II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 95 a 98 de obrados, contesta la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- Referente a los vicios de anulabilidad ante la administración aduanera debemos señalar, que esta instancia jerárquica señaló que la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que el 23 de abril de 2013, la administración aduanera notificó a Valentín Ayala Fuentes, con la resolución administrativa que declaró el abandono tácito o de hecho a favor del Estado de la mercancía consistente en 2 bultos y 180 kg., con excepción de las prohibidas de importación y las no manifestadas, correspondientes al parte de recepción N°301 2013 77335 – CLUSA 13-218-13 de 21 de febrero de 2013, consignadas a nombre de Valentín Ayala Fuentes y tomando en cuenta que el ingreso a recinto aduanero fue con el parte de recepción Madre 301 2013 77335 – 400242459647 de 15 de febrero de 2013, en consecuencia dispuso proceder a su inventariación y valoración respectiva, asimismo, se evidenció que el parte de recepción – ítem: 301 2013 77335 – CLUSA 13-218-13, señala como fecha de llegada 8 de febrero de 2013, además indica como fecha de recepción el 21 de febrero 2013 y tipo de recepción depósito temporal; es necesario hacer notar que la Administración Aduanera toma en cuenta contradictoriamente la fecha de emisión del parte de recepción Madre 301 2013 77335 – 400242459647 de 15 de febrero de 2013 para el cálculo del plazo de los 60 días del depósito temporal y refiere al parte de recepción N°301 2013 77335 – CLUSA 13-218-13, es decir que no fundamenta con precisión la fecha para realizar el cálculo de los 60 días, para que se configure el abandono tácito de la mercancía en cuestión, más aún cuando la fecha de ingreso consignada en los partes de recepción N°301 2013 77335 – CLUSA 13-218-13 y 301 2013 77335- 400242459647, es el 8 de febrero de 2013, bajo ese contexto corresponde aclarar que el Depósito de Aduana es el régimen aduanero que permite que las mercancías importadas se almacenen bajo el control de la Administración Aduanera en lugares destinados para el efecto, sin el pago de los tributos aduaneros y por el plazo que determine el Reglamento, de conformidad con lo dispuesto por el art. 113 y art. 117 ambos de la L. N° 1990, corresponde hacer notar que en el presente caso, los partes de recepción consignan tres fechas, 8, 15 y 21 de febrero de 2013, donde la Administración Aduanera para realizar el cálculo de 60 días para la configuración del abandono de las mercancías que se encontraban bajo el régimen de Depósito Aduanero, tomó en cuenta el 15 de febrero de 2013, sin justificar en que norma aduanera sustenta su posición, situación que dejó en estado de indefensión al importador vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa, ya que se ocasionó una serie de interpretaciones que no se ajustan a procedimiento, más aún cuando el art. 117 de la L. N° 1990, es claro al señalar desde que fecha se debe tomar en cuenta el inicio del régimen de depósito aduanero.

2.- Señala también que queda claro que los referidos actos administrativos deben contener la causa y el fundamento para que el sujeto pasivo asuma una defensa adecuada en estricta aplicación de los incisos b) y e) del art. 28 de la L. N° 2341, por lo que se concluye que el resolución administrativa que declaró el abandono tácito o de hecho a favor del Estado, carece de fundamentación, puesto que fue elaborada sin considerar las previsiones del art. 117 de la L. N° 1990, para determinar la fecha del inicio del régimen de depósito aduanero, que permitan al recurrente conocer claramente los motivos por los cuales su mercancía entró en abandono, situación que se traduce en la ausencia de motivación del referido acto administrativo, consiguientemente se evidencia que le Administración Aduanera vulneró el principio de debido proceso y el derecho a la defensa, por lo que en aplicación de los Parágs. I y II del art. 36 de la L. N° 2341 aplicable en materia tributaria por mandato del art. 74 de la L. N° 492, correspondió a esta instancia jerárquica anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la resolución administrativa inclusive, a efecto de que la administración aduanera emita una nueva resolución administrativa, que contemple las previsiones de los arts. 28-b) y e) de la L. N° 2341 y 117 de la L. N° 1990, debiendo el nuevo acto administrativo consignar la fecha correcta que dio origen al inicio del régimen de depósito aduanero para que cuente con la motivación correspondiente que al haberse identificado un vicio de nulidad en la resolución administrativa, esta instancia se vio imposibilitada de pronunciarse sobre los argumentos de fondo.

II.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 1956/2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que, el 22 de abril de 2013, se emite el Informe Técnico N°AN-CBBCI-0445/13, elaborada por la Técnico Aduanero II – Martha Carola Aguirre, dentro de sus conclusiones y recomendaciones sugiere expresamente que de acuerdo al reporte emitido por el concesionario ALBO

S.A., correspondiente al parte de Recepción N°301 2013 77335 – CLUSA 13-218-13 de 21/02/2013, tomando en cuenta que el ingreso a recinto aduanero fue con el parte de recepción madre 301 2013 77335 – 400242459647 de 15/02/2013 consignado a nombre de Valentín Ayala Fuentes y en aplicación al art. 154 de la L. N° 1990 (modificada por la disposición adicional décima octava de la L. N° 317 de 11/12/2012), art. 275 del D.S. N° 25870, se recomienda a la Administración de Aduana Interior Cochabamba emita resolución administrativa que declare el abandono tácito o de hecho a favor del Estado la mercancía consistente en 2 bultos y 180,00 Kg con excepción de las prohibidas de importación y las no manifestadas.

Con ese antecedente la Administración de Aduana Interior Cochabamba emitió la Resolución Administrativa AN-CBCCI-RA-0173/2013, que resolvió en cumplimiento a lo dispuesto por los arts. 153 y 154 de la L.G.A., declaró el abandono tácito o de hecho a favor del Estado, de la mercancía consistente en 2 bultos y 180,00 kg, con excepción de las prohibidas de importación y las no manifestadas correspondientes al parte de recepción N°301 2013 77335 – CLUSA 13 – 218 – 13 de 21/02/2013, consignadas a nombre de Valentín Ayala Fuentes y tomando en cuenta que el ingreso a recinto aduanero fue con el parte de recepción madre 301 2013 77335 – 400242459647 de 15/02/2013 declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero y en consecuencia se dispone proceder a su inventariación y valoración respectiva.

Debidamente notificado el sujeto pasivo con la mencionada resolución, éste el 13 de mayo de 2013, interpuso en contra de la misma recurso de alzada que es resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba por Resolución ARIT/CBA/RA 0366/2013, que confirmó la resolución administrativa, notificadas las partes con dicha determinación, Valentín Ayala Fuentes por memorial de 3 de septiembre de 2013 interpuso recurso jerárquico, en atención a dicho recurso la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1956/2013, Anuló la resolución de recurso de alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrado, en sentido de que la resolución administrativa emitida por la administración aduanera no fundamentó con precisión la fecha de inicio del cómputo del depósito temporal, vulnerando el principio del debido proceso ocasionando la indefensión del recurrente.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Antes de ingresar a resolver la controversia, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

El acto administrativo impugnado en el presente proceso, se encuentra contenido en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1956/2013 de 28 de octubre, que anuló la resolución del recurso de alzada ARIT-CBA/RA N° 0366/2013 de 9 de agosto, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, que a su vez, confirmó la Resolución Administrativa N°AN-CBCCI-RA-0173/2013 de 22 de abril, emitida por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional.

Según sostiene la Administración Aduanera, la Autoridad demandada ha emitido resolución jerárquica haciendo una interpretación errónea en sentido de que la Administración Aduanera no fundamentó con precisión la fecha de inicio del cómputo del depósito temporal, vulnerando el principio del debido proceso, ocasionando la indefensión del recurrente.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el proceso y los anexos con antecedentes de actuados en sede administrativa, se tiene:

La Administración aduanera, en atención al informe técnico AN-CBCCI-0445/13 de 22 de abril, que estableció: “que de acuerdo al reporte remitido por el concesionario ALBO S.A., correspondiente al parte de recepción N°301 2013 77335 – CLUSA13-218-13 de 21 de febrero de 2013, tomando en cuenta que el ingreso a recinto aduanero fue con el parte de recepción madre 301 2013 77335 – 400242459647 de la L. N° 1990 (modificada por la disposición adicional décima octava de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012), art. 275 del D.S. N° 25870, se recomienda a la Administración de Aduana Interior Cochabamba emita resolución administrativa que declare el abandono tácito o de hecho a favor del estado la mercancía consistente en 2 bultos y 180,00 kg con excepción de las prohibidas de importación y las no manifestadas, en consecuencia se dispone proceder a su inventariación y valoración respectiva para luego se considere las modificaciones establecidas por L. N°317 de 11/12/2012”, emitió la resolución administrativa AN CBCCI-RA-0173/2013 de 22 de abril que resolvió: Primero. “En cumplimiento a lo dispuesto por los arts. 153 y 154 de la L.G.A.; se declara el abandono tácito o de hecho a favor del estado; de la mercancía consistente en 2 bultos y 180.00 Kg, con excepción de las prohibidas de importación y las no manifestadas, correspondientes al parte de Recepción N°301 2013 77335 – CLUSA13-218-13 de 21/02/2013 consignadas a nombre de Valentín Ayala Fuentes y tomando en cuenta que el ingreso a recinto aduanero fue con el parte de recepción madre 301 2013 77335 – 400242459647 de 15/02/2013 Declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero, y en consecuencia se dispone proceder a su inventariación y valoración respectiva”.

La administración aduanera alega que la resolución administrativa declarativa de abandono, consigna los elementos esenciales de todo acto administrativo previstas por el art. 28 de la L. N° 2341 (LPA), por cuanto el hecho en que se sustenta es el abandono de hecho o tácito en que ha incurrido la mercancía contenida en el Parte de Recepción N°3012013 77335-CLUSA13-218-13, que viene a ser uno de los partes hijos del parte de recepción Madre N°301 2013 77335-4002424596478 de 15 de febrero de 2013, al haber permanecido en depósito temporal más de 60 días sin haber presentado oportunamente la declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero, por lo que el abandono tácito o de hecho en que ha incurrido el recurrente Valentín Ayala Fuentes y que ha sido declarado mediante resolución administrativa, acto administrativo que nos ocupa, está fundado en situaciones concretas plenamente verificables, así como los argumentos legales que la sustentan.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, al contestar la demanda refiere que es necesario hacer notar que la Administración Aduanera toma en cuenta contradictoriamente la fecha de emisión del parte de recepción madre 301 2013 77335 – 400242459647 de 15 de febrero de 2013 para el cálculo del plazo de los 60 días del Depósito Temporal y refiere al parte de recepción N°301 2013 77335 – CLUSA13-218-13, de 21 de febrero de 2013, es decir que no fundamenta con precisión la fecha para realizar el cálculo de los 60 días, para que se configure el abandono tácito de la mercancía en cuestión, más aún cuando la fecha de ingreso consignada en los Partes de Recepción N°301 2013 77335 – CLUSA13-218-13 Y 301 2013 77335 – 400242459647, es el 8 de febrero de 2013, bajo ese contexto corresponde aclarar, que el Depósito de Aduana es el régimen aduanero que permite que las mercancías importadas se almacenen bajo el control de la administración aduanera en lugares destinados para el efecto, sin el pago de los tributos aduaneros y por el plazo que determine el Reglamento de conformidad con lo dispuesto por el art. 113 de la L. N° 1990, determinado por el art. 117 también de la L. N° 1990. Corresponde hacer notar que en el presente caso los partes de recepción consignan tres fechas 8, 15 y 21 de febrero de 2013, y la administración aduanera para realizar el cálculo de 60 días para la configuración del abandono de la mercancía, que se encontraba bajo el régimen de depósito aduanero, tomó en cuenta el 15 de febrero de 2013, sin justificar en que norma aduanera sustenta su posición, situación que dejó en estado de indefensión al importador vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa, ya que se ocasionó una serie de interpretaciones que no se ajustan a procedimiento, más aún cuando el art. 117 de la L. N° 1990 es claro al señalar desde que fecha se debe tomar en cuenta el inicio del régimen de Depósito Aduanero por lo que al existir ausencia de motivación en el acto administrativo, consiguientemente se evidencia que la Administración Aduanera vulneró el principio de debido proceso y el derecho a la defensa en contra de Valentín Ayala Fuentes, por lo que correspondió a la instancia jerárquica anular obrados hasta el vicio más antiguo.

Respecto a las normas invocadas por la Autoridad demandada, corresponde señalar que el art. 28 (Elementos Esenciales del Acto Administrativo) en sus incs. b) y e) de la Ley de Procedimiento Administrativo señala:

“b) Causa: Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable;

e) Fundamento: Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inc. b) del presente artículo;”

Y el art.117 de la L. N° 1990 establece lo siguiente: “depósito temporal, es el recinto habilitado para el almacenamiento temporal de mercancías, bajo el control de la administración aduanera. Las mercancías depositadas podrán ser destinadas a consumo, reembarques y admisiones temporales, ya sea total o parcialmente, las mercancías podrán permanecer por el plazo máximo de dos (2) meses improrrogables.

Transcurridos los dos (2) meses contados desde la fecha del ingreso de las mercancías a depósito temporal, sin que el declarante o consignatario se haya acogido a un régimen aduanero o destino aduanero especial o de excepción, o habiéndose dado curso al levante no haya procedido a retirar las mercancías dentro de los plazos previstos, serán declaradas en abandono tácito”.

En el caso presente y de acuerdo a lo alegado por las partes así como de las citas anteriores, a efecto de acoger o no la controversia suscitada por la administración aduanera, corresponde puntualizar que de la revisión de la resolución administrativa N°AN-CBBCI-RA-0173/2013 de 22 de abril, y de los antecedentes que determinaron su emisión se evidencia que los partes de recepción de la mercancía consignan tres fechas 8, 15 y 21 de febrero de 2013, habiendo tomado en cuenta para el cómputo para declarar el abandono tácito o de hecho a favor del Estado el 15 de febrero de 2013, empero no justifica en que norma ampara su decisión, ni tampoco establece con precisión desde que fecha se inició el cómputo del depósito temporal, contraviniendo lo dispuesto en las disposiciones citadas de la Ley de Procedimiento Administrativo, al carecer la resolución administrativa de estos dos elementos esenciales que hagan posible que el sujeto pasivo asuma una defensa adecuada, de lo cual se puede inferir que la resolución administrativa también es carente de motivación; respecto a la motivación que debe tener todo acto administrativo el autor Roberto Dromi en su libro Derecho Administrativo pág. 359 señala: La motivación es la declaración de las circunstancias de hecho y de derecho que han inducido a la emisión del acto... Desde el punto de vista del administrado traduce una exigencia fundada en una mayor protección de los derechos individuales, ya que su cumplimiento depende que aquel pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifican el dictado del acto”, por lo que al no haberse fundamentado con precisión la fecha de inicio del cómputo del depósito temporal, se ha afectado al debido proceso y al derecho a la defensa que tiene el sujeto pasivo, toda vez y como se citó líneas arriba el art.117 de la L. N° 1990 determina de manera clara desde que fecha se debe tomar en cuenta el inicio del régimen de depósito aduanero, consecuentemente la decisión asumida en la resolución jerárquica AGIT-RJ 1956/2013 es correcta.

VI. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 21 de obrados, subsanada a fs. 27 interpuesta por la Administración Aduana Interior Cochabamba Aduana Nacional de Bolivia, declarándose firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT R.J. N°1956/2013 de 28 de octubre pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



327

Telefónica Celular de Bolivia S.A. (TELECEL S.A.)
c/ Ministerio de Obras Públicas Servicios y Vivienda
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 85 a 98 vta., presentada por Juan Pablo Sánchez Orsini, en representación de TELECEL S.A., impugna la R.M. N° 291 de 1 de noviembre de 2013, pronunciada el 1 de abril por el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, la contestación de fs. 170 a 181 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

A manera de antecedentes, el demandante señala que el Usuario Luis Eduardo Rejas Alurralde, presentó Reclamación Directa el 25 de abril de 2012, respecto al Plan Internet Total provisto por TELECEL; con esa precisión, el demandante realiza una descripción del servicio referido, especificando que se trata de un Paquete diario sujeto a determinadas condiciones para establecer el monto a cobrar por el consumo de Mega Bytes.

Resuelta como fue esa reclamación directa, y en razón a que el usuario no estaba de acuerdo, presentó su correspondiente reclamación administrativa, procediéndose con la emisión del auto de formulación de cargos contra TELECEL por la presunta comisión de la infracción descrita en el art. 26-I del Reglamento de Sanciones y procedimiento especiales por infracciones al marco jurídico Regulatorio del Sector de Telecomunicaciones, al haber vulnerado el art. 54-3) de la Ley General de Telecomunicaciones, al no haber brindado información clara, precisa, completa y oportuna del servicio 3G brindado a través del plan Internet Total.

Presentados los descargos correspondientes, la ATT resolvió la Reclamación Administrativa ATT-DJ-RA-ODE-TL 0039/2013 de 18 de enero, mediante la cual declaró Fundada la Reclamación Administrativa presentada por Luis Eduardo Rejas Alurralde, razón por la cual TELECEL presentó recurso de revocatoria que fue resuelto por Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-TL 0290/2013 de 29 de mayo, por la cual rechazó dicho recurso, por lo que presentó recurso Jerárquico, que fue resuelto por recurso R.M. N° 291, que rechazó el recurso Jerárquico, que no contiene motivación debida.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante, denuncia la vulneración de los límites contenidos en el art. 54-3 de la L. N° 164, vinculado al principio de legalidad, referido al derecho de los Usuarios que señala: "Acceder a información clara, precisa, cierta, completa, Oportuna y gratuita acerca de los servicios de telecomunicaciones tecnologías de información y comunicación, a ser proporcionada por los operadores o proveedores de los servicios ...", disposición legal que hubiera sido cumplida por TELECEL al momento de poner en marcha el servicio o plan denominado Internet Total, según señala, pues procedió a publicar dichas condiciones en medios de circulación nacional, y que sin tomar en cuenta ese extremo ni el Informe del propio personal técnico de la ATT, que daba cuenta del cumplimiento de la información oportuna, emitió instrucciones (RAR 039/2013), entre ellas la octava que señala: "Instruir a la empresa Telefónica Celular de Bolivia Sociedad Anónima a notificar el "momento exacto" en que la plataforma expire, renueve o cuando los usuarios consuman la totalidad de los MB asignados por el paquete Internet Total,

todo ello, a fin de que el usuario decida sobre la continuidad o no del servicio"; al respecto, observan que la instrucción de "notificar el momento exacto", no tiene fundamento ni sustento legal, y por ello vulnera el principio de legalidad reconocido por el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y por la jurisprudencia constitucional, en razón a que la norma solo se refiere a proporcionar información oportuna, que no es lo mismo que notificar el momento exacto.

Agrega que, conforme al art. 28 y 30 de la Ley del Procedimiento Administrativo, todo acto o resolución debe contener la debida fundamentación y ello está vinculado estrechamente al derecho de petición que obliga a obtener una respuesta fundada y motivada; sin embargo, señala que la ATT al dictar la RAR 290/2013 y el Ministerio de Obras Públicas Servicios y Vivienda en la RM 291, no cumplieron con su deber de responder motivadamente en relación a la instrucción octava contenida en la RAR 039/2013.

De igual manera denuncia la vulneración del principio de razonabilidad establecido en el art. 26-e) de la LPA, señalando que es razonable que la ATT instruya la información oportuna y antes que el Usuario consuma la totalidad de los MB asignados por el paquete internet total; sin embargo, considera el demandante que no es razonable que se notifique al Usuario el momento exacto en que se consuman la totalidad de MB asignados por dicho paquete, pues la característica de este plan es que se trata de un paquete de renovación diaria, de ahí que considera que la instrucción octava no observa el principio de razonabilidad, pues en su lógica esa información debe ser proporcionada antes que se agoten los MB asignados, para que el Usuario de antemano tome una decisión; sin embargo, explica que notificarle en el momento exacto en que se acaben los MB, implicaría que el Usuario no tenga otra alternativa que seguir usando el servicio a un precio mayor, por ello considera que la notificación en el "momento exacto", no es oportuno, y sobre la base del mismo razonamiento, también denuncia la vulneración del derecho al debido proceso y el ejercicio arbitrario de poder.

Finalmente, y dentro del marco de la fundamentación precedente, también denuncia la vulneración del derecho a la igualdad (art. 8 C.P.E.), puesto que, todos los proveedores del servicio de internet móvil, prestan servicios idénticos y similares a los que reclamados por el Usuario; sin embargo, a excepción de TELECEL el resto de los proveedores, comunica el límite de los Mega Bytes usados por el Usuario, antes que se consuman en su totalidad y no en el momento exacto, razón por la cual solicita la aplicación jurídica del art. 54.3 de la L. N° 164, sin discriminación hacia TELECEL, permitiéndoles prestar la comunicación oportuna antes que se acaben los MB y no en el momento exacto como instruyó la ATT, además sin considerar si las capacidades tecnológicas de TELECEL permiten realizar una comunicación en el momento exacto que se consuma la totalidad de MB, y para ello era importante verificar in situ en las instalaciones de TELECEL.

I.3. Petitorio.

Por los hechos y derechos expuestos pide se declare Probada la demanda contenciosa administrativa, se Revoque y se deje sin efecto la R.M. N° 291 de 1 de noviembre de 2013; en consecuencia también deje sin Efecto la Resolución Administrativa Regulatoria N° 290/2013 de 29 de mayo y la N° 0039/2013 de 18 de enero.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, se apersona al proceso y contesta la demanda no sin antes efectuar una relación de los antecedentes que motivaron la emisión de la resolución impugnada, además de ratificar sus fundamentos, para luego responder los presuntos agravios conforme a los siguientes fundamentos:

En lo que respecta al hecho que la RM 291 no se adecuaría a lo establecido en el art. 54.3 de la L. N° 164, vulnerando el principio de legalidad, señaló que luego de revisados los antecedentes se estableció que TELECEL no cumplió con los términos y condiciones del servicio ofrecido, pues la publicación de la características causan confusión al Usuario en cuanto al periodo de vigencia del servicio, como tampoco conoce de manera oportuna, precisa y clara el momento de la renovación y expiración del servicio, inobservando de esa manera la previsión contenida en el art. 54.3 de la L. N° 164; además, conforme al art. 65.II del D.S. N° 27172 que aprueba el Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE, es posible en la misma resolución que declare fundada la reclamación administrativa, ordenar el cumplimiento de las normas infringidas, tomar las medidas necesarias para asegurar la protección del usuario, e imponer la sanción que corresponda; la RM 291 fue emitida sobre la base de la normativa vigente señalada, sin que se advierta error o inobservancia en cuanto a su correcta aplicación al caso concreto.

En cuanto al presunto agravio referido a la falta de fundamentación de las Resoluciones impugnadas, el demandado señaló que analizados los antecedentes, y conforme se señaló en el párrafo precedente, se estableció la inobservancia del art. 54-3 de la L. N° 164, específicamente en lo que respecta a la falta de información y notificación oportuna al Usuario respecto al momento exacto en el que la plataforma expire, renueve o cuando los Usuarios consuman la totalidad de los MB asignados, y en esa condición la instrucciones emitidas por la ATT se encuentran debidamente respaldadas y fundamentadas y cada uno de los aspectos contenidos en dicha Resolución fueron analizados y respondidos por la RM 291, siempre en el marco de la impugnación efectuada por TELECEL, llegándose a la conclusión que las instrucciones emitidas fueron en estricto cumplimiento de la L. N° 2341; es decir, cada uno de los reclamos efectuados por el operador del servicio fueron respondidos de manera fundamentada, además que dentro del proceso administrativo ni en la etapa de impugnación, TELECEL, pese a las reiteraciones efectuadas, no presentó prueba alguna en su descargo, pese a la carga de la prueba que tiene el operador conforme al art. 63 del Reglamento aprobado por D.S. N° 27172.

Por otra parte, señala que las instrucciones emitidas por al ATT, son razonables y no son arbitrarias, pues emergieron como resultado de la falta de información oportuna, clara y precisa del operador, y principalmente considerando las propias condiciones ofrecidas y publicadas por el operador, y son de orden técnico que pueden ser cumplidas sin inconveniente alguno (reprogramación de su plataforma), además que dichas instrucciones fueron emitidas en observancia de las facultades de la autoridad regulatoria, que estableció que la sola publicación de las características del mencionado paquete, son referencias genéricas que cumplen a cabalidad las previsiones contenidas en el art. 54-3 de la mencionada ley.

En lo que respecta a la presunta vulneración del derecho al debido proceso, señaló que no es evidente, pues el operador tuvo la oportunidad de presentar toda la prueba en su descargo, no habiéndose rechazado prueba alguna, tal es así que incluso en segunda instancia ante la alegación de la presunta incapacidad técnica para cumplir las instrucciones impartidas, el Ministerio a su cargo, le solicitó que justifique y explique los motivos por los cuales esa prueba no fue ofrecida anteriormente; sin embargo, el operador no justificó ni presentó prueba alguna, extremos que evidencian que no existió vulneración alguna del derecho mencionado.

Finalmente, remarcó que el hecho que TELECEL manifieste que no cuenta con la posibilidad técnica que le permita cumplir las instrucciones impartidas por la ATT, es una aceptación implícita que no le es posible cumplir con las condiciones del servicio 3G, ofrecido mediante el paquete internet total, instrucciones que consisten en que la hora inequívoca de caducidad de los MB sea las 23:59 del día de suscripción o renovación; que la hora de auto renovación se aplique dentro de la franja horaria de las 00:00 horas; y que proporcione información clara, precisa, cierta, complete y oportuna de dicho servicio, aspectos que guardan estrecha relación con las condiciones técnicas ofrecidas por el propio operador que fueron descritas en la Resolución Ministerial ahora impugnada. Asimismo, no se vulneró el derecho a la igualdad, puesto que las características del servicio prestado por otros operadores, no fueron analizados en el presente caso, que emerge de una reclamación específica contra el TELECEL, además que la notificación al Usuario antes de la expiración, renovación o consumo total de Mb, no son excluyentes de las instrucciones impartidas.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por TELECEL.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

El 25 de abril de 2012, el usuario Luis Eduardo Rojas Alurralde, presentó su reclamación directa respecto al plan Internet Total provisto por TELECEL, cuyas características de este plan eran de conocimiento de todos los usuarios que fue publicada.

En cumplimiento al procedimiento establecido en los arts. 54 y ss., del D.S. N° 27172, TELECEL resolvió la reclamación directa, toda vez que el usuario no estaba de acuerdo con la misma, por lo que presentó su correspondiente reclamación administrativa por lo que se siguió el correspondiente procedimiento hasta que la Autoridad de Regulación y Fiscalización de telecomunicaciones y Transportes ATT notificó con el Auto ATT-DJ-A-ODE-TL 0286/2012 de 31 de agosto, que contiene la formulación de cargos en contra de TELECEL, por la supuesta vulneración del art. 54-3 de la L. N° 164 (Ley General de Telecomunicaciones TIC).

Que después de la presentación de descargos se emite la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL 0039/2013 de 18 de enero, que resuelve declarar fundada la reclamación administrativa presentada por Luis Eduardo Rojas Alurralde en contra de TELECEL, por la comisión de la infracción establecida en el art. 26 parág. I del Reglamento de Sanciones y Procedimientos Especiales por infracciones al Marco Jurídico Regulatorio del Sector de Telecomunicaciones.

La Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL 0039/2013 de 18 de enero, fue recurrida en Recurso de Revocatoria por TELECEL, que mediante Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-TL 0290/2013 de 29 de mayo, la ATT decide rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por TELECEL confirmando en todas sus partes el acto recurrido.

Ante el rechazo del recurso de revocatoria, TELECEL interpone Recurso Jerárquico contra la Resolución RAR 290/2013, que mediante R.M. N° 291 el Ministerio de Obras Públicas Servicios y Vivienda, resolvió rechazar el recurso jerárquico.

IV. De la problemática planteada.

Que la presente controversia, radica en determinar si la R.M. N° 291 de 1 de noviembre, vulnera el principio de legalidad, el derecho al debido proceso, el derecho a la debida fundamentación y el principio a la igualdad.

Para ello y tomando en cuenta los fundamentos expresados en la demanda contenciosa administrativa, tenemos que el único aspecto reclamado en cuanto a la Resolución emitida por la ATT, se concreta en la instrucción N° 8, que obliga a la notificación en el momento exacto en que expiran los Mb asignados al paquete de internet total, que específicamente señala: "Instruir a la empresa Telefónica Celular de Bolivia Sociedad Anónima (TELECEL S.A.) a notificar el momento exacto en que la plataforma expire, renueve o cuando los usuarios consuman la totalidad de los Mb asignados por el paquete internet total, todo ello e a fin de que el usuario decida sobre la continuidad o no del servicio" (sic), siendo ése el marco al que se suscribirá la presente Resolución.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a analizar si la R.M. N° 291, incurrió en los defectos denunciados por el demandante en la forma que fueron extractados de la demanda contenciosa administrativa planteada, que giran básicamente en torno a la falta de fundamentación en que hubiera incurrido la autoridad demandada.

En el marco del agravio precedentemente descrito, conviene recordar que el deber de fundamentación hace a la aplicación y observancia del derecho al debido proceso, aspecto sobre el cual existe basta e inalterable jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional Plurinacional, así por ejemplo la S.C.P. N° 0040/2017-S3, haciendo referencia a otros precedentes, en parte relevante señaló: "...el derecho al debido proceso, entre su ámbito de presupuestos exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión" (sic).

Ahora bien, ingresando a la revisión de la R.A. N°291 de 1 de noviembre de 2013, encontramos que en cuanto al marco jurídico legal aplicable, parte, como corresponde, haciendo mención a la norma constitucional contenida en el art. 75-2 de la C.P.E., que garantiza el derecho a la información fidedigna a que gozan los usuarios respecto a los productos que consumen, y este marco constitucional adquiere relevancia al momento de la definición de la presente problemática, por estar estrechamente vinculado a los supuestos fácticos que la originan, precepto sobre el cual se desarrollan las leyes específicas que hacen al control y regulación de los servicios de telecomunicaciones, que deben ser observadas por los operadores del servicio y principalmente por las autoridades encargadas de su correcta aplicación, como única posibilidad de garantizar el mandato contenido en el art. 75-2 Constitucional.

En este punto cabe recordar que el único aspecto cuestionado en la presente demanda, está referido a la instrucción Octava contenida Resolución Administrativa Regulatoria 0039/2013 y que fue ratificada en la R.M. N° 291 ahora impugnada; con esa precisión, encontramos que la R.M. N° 291, realiza una amplia y clara relación de los antecedentes, entre los que destaca que las características publicadas por el operador, informan que la cuota de MB del servicio que fueren asignados, será válida hasta las 23:59 Hrs., de cada día; sin embargo, de los antecedentes y prueba producida, se pudo establecer que el sistema o plataforma de servicio que presta TELECEL, no expira los MB asignados en el referido horario, elemento técnico que debiera cumplirse puntualmente en el horario referido, más aún si se considera que la tecnología con que cuenta el operador, le permitiría operar en esas condiciones, brindado seguridad al usuario en cuanto a los servicios ofertados, más aún si este elemento incide directamente en el costo del servicio de Internet Total ofertado, que por cierto tiene una característica de ser diario, de ahí que también resulta relevante que, ese momento del servicio esté claramente definido y sea cumplido por el operador.

Por otra parte, se tiene que de manera correcta las autoridades de instancia, observaron la condición del servicio establecida por el operador TELECEL, cuando señala que el sistema "intentará" renovarse a partir de las 00:00 horas, previsión que no es determinada y resulta contraria a la previsión del art. 54.3 de la L. N° 164, cuyo espíritu está orientado a brindar la mayor información oportuna y precisa posible al usuario, previsión legal que se encuentra en coherencia con el art. 75-2 de la C.P.E., de ahí que este tribunal, considera que la observación e instrucción octava realizada por la ATT y confirmada por la R.M. N° 291, se encuentran debidamente justificada y están orientadas a cumplir con el mandato constitucional referido; además se debe considerar que TELECEL no demostró que técnicamente se encuentre impedido de cumplir con la renovación del servicio en una hora determinada, pues al igual que en el anterior acápite, es posible afirmar que estos aspectos no constituyen meras exigencias sin justificación alguna, pues de las resoluciones emitidas dentro del trámite administrativo, se tiene que resultan fundamentales, pues de ellas deriva la variación de la tarifa por el servicio de Internet ofertado, siendo responsabilidad de las autoridades encargadas de la regulación sectorial, garantizar que el usuario conozca con precisión la tarifa que debe cancelar por el servicio utilizado y no como ocurre en el caso de autos, en que esa falta de información y precisión hace que el usuario desconozca o tenga información oportuna sobre el cambio tarifario, por aspectos de horario impreciso de expiración o renovación según sea el caso.

Este tribunal considera que, las instrucciones emitidas y principalmente la octava, se encuentran debidamente justificadas conforme a la fundamentación precedente, sin que sea posible dejar de mencionar que resulta extraño que TELECEL alegue que sus sistemas no cuentan con las posibilidades técnicas reales de cumplir con la instrucción emitida, claro está, que ese cuestionamiento no fue debidamente probado por el operador, no obstante que fue sometido al proceso en observancia de la normas regulatorias, en cuyas etapas pudo producir prueba que acredite su afirmación; sin embargo, se tiene que el operador, a más de la simple mención de ese aspecto, no aportó elemento probatorio alguno tendiente a demostrar lo alegado; no obstante, y como bien señala la R.M. N° 291, ello puede considerarse cuando menos, un contrasentido a las características, condiciones y cualidades del servicio ofertado y publicado por el operador, que deben ser cumplidas en la forma que fueron ofertados, y a ese fin, este tribunal considera que las resoluciones emitidas, guardan coherencia con ellas, pues simplemente están orientadas a objeto que el operador cumpla con las condiciones por él mismo ofertadas, respecto de las cuales debe garantizarse información cierta, completa y oportuna.

Finalmente, al margen que la resolución impugnada, se encuentra debidamente fundamentada, corresponder precisar que el operador, no expone o fundamenta en modo alguno, cuál o cuáles los agravios le causa o causaría la instrucción octava cuestionada, de ahí que es posible concluir que no existe razón valedera alguna que haga viable revocar y dejar sin efecto la R.M. N° 291 impugnada.

V. Conclusiones.

De todo lo expresado se concluye que el acto administrativo impugnado en el presente proceso contencioso administrativo emitido por el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, se encuentra debidamente fundamentado en cuanto a los hechos y el derecho, habiéndose interpretado y aplicado correctamente las disposiciones legales que hacen al caso de autos, objeto de análisis en el presente control de legalidad, no siendo evidente la vulneración alegada del principio de legalidad, del derecho al debido proceso, igualdad, fundamentación y razonabilidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 85 a 98 vta., interpuesta por el representante legal de Telefónica Celular de Bolivia S.A., y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la R.M. N° 291 de 1 de noviembre de 2013, emitida por el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



328

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 49, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto representado legalmente por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2079/2013 de 15 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 155 a 172, réplica de fs. 208 a 223, dúplica de fs. 229-230, los antecedentes de proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Empresa Vinto notificado con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00491-13 dictada por la administración tributaria, donde establece a favor de la empresa la devolución impositiva del IVA del periodo fiscal marzo 2012, el importe de Bs 10.176.940 del monto solicitado de Bs 14.892.258 reducción que no es aceptable para la empresa, por un erróneo descuento ya que no se hubiera demostrado el pago del 87 % de las facturas 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748 y 747, y se depuro el crédito fiscal del total de las facturas mayores a 50.000 UFV's, por lo que la Empresa Vinto interpuso recurso de alzada, que fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0858/2012 de 26 de agosto, que revoca parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM previa 23-00491-13, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución impositiva de Bs 148.773 en aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs 2.355.938 correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL superiores a 50.000 UFV's no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago, y el importe de Bs 1 por depuración del crédito fiscal no vinculado más el importe de Bs 10.176.940 establecido en la resolución impugnada, declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución Bs 2.504.711 más Bs 10.176.940; sumando un total de Bs 12.681.651 por el periodo fiscal marzo 2012.

Ante la mencionada resolución de alzada la administración tributaria interpone recurso jerárquico que por resolución AGIT-RJ 2079/2013 revoca parcialmente la resolución ARIT-LPZ/RA0858/2012, en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, por el importe total de Bs 1.905.970 correspondientes a las facturas 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748 y 747, y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras que se constituyen en un medio fehaciente de pago, se mantiene la base de Bs 12.681.655 para la devolución impositiva, en consecuencia, en importe sujeto a devolución asciende a Bs 10.775.685 por el periodo fiscal marzo de 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Respecto a que la Empresa Metalúrgica Vinto no hubiera impugnado la aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465 sobre las facturas comerciales de exportación 393, 394 y 395, con la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA0858/2013 y con el recurso jerárquico interpuesto por el SIN Oruro, recién tomó conocimiento la empresa Vinto después del término de la interposición del recurso jerárquico, ya que no fue notificada personalmente, siendo que la empresa es de Oruro y a otros factores al amparo del art. 228 del Cód. Pdto. Civ. aplicable por disposición del art. 5 de la L. N° 2492 y el art. 4 de la L. N° 2341, se ha adherido al recurso jerárquico presentado por la administración tributaria, el 2 de octubre de 2013, respecto a las facturas de exportación 393, 394 y 395 emitidas por la Empresa Vinto, por lo que no es cierto que no se ha impugnado la resolución de recurso de alzada.

Indica también, que no es cierto que la Empresa Metalúrgica Vinto, no haya sustentado las diferencias encontradas en las facturas de exportación 393, 394 y 395, por el contrario la ARIT no ha realizado la valoración de los fundamentos expuestos en la resolución de alzada, menos de la R.A. N° 274/99 de la Aduana Nacional de Bolivia, sin tomar en cuenta que estas diferencias son por gastos que se realizan en pesos chilenos, el cual afecta por el tipo de cambio del dólar de la fecha de exportación con la fecha de consolidación y el manipuleo de los contenedores en puerto, aspecto que se da, entre la recepción Gate Out y transporte, situación que está amparada por la R.A. N° 274/99, que fue difundida con la circular de la Aduana N° 244/99 por lo que corresponde la revocatoria de la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA0858/2013, sobre las facturas específicas citadas por la irregular aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465, que realizo el cálculo que depura injustamente Bs 2.210.606.

Que en relación a la factura 407, es impertinente la manifestación expresada en el punto xviii del subtítulo IV.4.2 de la resolución jerárquica, simple y llanamente, porque la resolución de alzada, determino en el punto 5 del subtítulo "Gastos puerto" con relación a la factura antes mencionada, por lo que no correspondía interponer recurso jerárquico.

Sobre la depuración parcial de las facturas 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748 y 747, emitidas por COMIBOL, por medios fehacientes de pago, que asciende a un total de Bs 1.905.970, no es cierto que la mencionada suma, no este respaldada con medios fehacientes de pago, ya que la citada suma está respaldada con las antes referidas facturas, mismas que se constituyen en medios fehacientes de pago, que dan a la empresa Vinto el derecho de devolución del crédito fiscal IVA que contienen, aspecto que fue respaldado en el fundamento del recurso de alzada. Siendo que el principio de neutralidad impositiva no está siendo cumplida por el SIN Oruro, pues la Empresa Vinto que compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la cual se emplea muchos otro insumos, no está recibiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, con lo que no se está reintegrando conforme a las normas, motivo por lo que esta recuperación es vital es de vital importancia para el futuro actuar y de funcionamiento de la Empresa Vinto como componente de Bolivia.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia y declare probada la demanda en los puntos específicos.

III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Cofia en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 1 de noviembre de 2016, que cursa de fs. 155 a 172, señalando lo siguiente:

Que, la Empresa Metalúrgica Vinto, no presento recurso jerárquico en el entendido que su actuación en la vía de impugnación administrativa concluyo con la resolución del recurso de alzada, que fue aceptada tácitamente por el ahora demandante, si bien presento memorial de adhesión a los argumentos de la administración tributaria en su recurso jerárquico, este hecho no puede ser considerado, ya que las pretensiones de fondo son distintas, por lo cual en estricto cumplimiento del art. 778 del C.P.C. la presente demanda debe ser declarada improcedente.

Señala que sin consentir lo antes mencionado, responde a la demanda en forma negativa en el sentido que la resolución de recurso jerárquico impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos jurídicos.

Además que el presente proceso instaurado por el sujeto pasivo demuestra una falta de argumentación técnico-jurídico, por lo que los fundamentos de la demanda se traducen en un desconocimiento de los requisitos indispensables para su interposición, incumpliendo lo establecido en el art. 327 del Cód. Pto. Civ., exigencias procesales no contempladas en la presente demanda contenciosa administrativa.

Qué extraña los argumentos de la demanda siendo que conforme a los antecedentes y los fundamentos técnicos jurídicos expuestos y desarrollados en la resolución jerárquica, es por demás evidente que existe un pronunciamiento sobre todos los argumentos del demandante, habiéndose valorado y analizado toda la prueba presentada, lo que demuestra que se cumplió con la tramitación de un debido proceso, donde el demandante fue oído y juzgado en igual de condiciones.

Al haber respaldado la Empresa Metalúrgica Vinto las condiciones contratadas con su proveedor del exterior, mediante la factura comercial de exportación 407, DUE N° c-4782, MIC/DTA W135903, proformas de venta, fletes terrestres y seguros, que acreditan que la venta de mineral se efectuó en los INCOTERMS CIF Arica-Chile, documentación que no fue observada por la administración tributaria corresponde desestimar la aplicación del 45 % como gastos de realización por la factura comercial de exportación N° 407, más aun cuando el art. 10 del D.S. N° 25465, establece de forma precisa, que la citada presunción solo se aplica cuando no se respalde las condiciones contratadas.

Que en base a los argumentos expuestos en la resolución jerárquica conforme el análisis de los medios fehacientes de pago, correspondió declarar el importe de Bs 1.905.970 emergente de las facturas 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748 y 747, como no sujeto a devolución, por no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, que se establece como crédito fiscal no sujeto a devolución por el importe total de Bs 1.905.970 correspondiente a las facturas mencionadas y confirmar la parte que se dejó sin efecto, referida a las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras, que se constituye en un medio fehaciente de pago, manteniéndose como la base Bs 12.681.655 para la devolución impositiva; en consecuencia, el importe sujeto a devolución asciende a Bs 10.775.685 correspondiente al periodo fiscal marzo 2012.

II.1. Petitorio.

La Autoridad demandada solicitó se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto contra la AGIT y en consecuencia mantener subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2079/2013 de 15 de noviembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que notificado el 26 de febrero de 2013 la empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación CEDEIM N° 00120VE03920 de 15 de febrero de 2013, para la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo fiscal marzo 2012, correspondiente al IVA en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, y con el requerimiento N° 00113680 para la presentación de las declaraciones juradas del IVA e IT y demás documentación.

Que por Informe CITE: SIN/GDOR/DFNE/INF/022/2013, la administración tributaria observo que las facturas de exportación 393, 394 y 395 no guardan relación con los respaldos de pago de los gastos de realización y la factura N° 407 no cuenta con contrato de compra y venta,

además se observa el crédito fiscal por medios fehacientes de pago de cuyo pago no es respaldo en su totalidad aclarando de que como parte de los medios fehacientes de pago presenta la boleta de pago N° 3009 correspondiente al pago de la regalía minera retenida al proveedor.

El 21 de mayo de 2013, la Empresa Metalúrgica Vinto fue notificada personalmente con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00491-13 de 16 de mayo de 2013 emitida por la administración tributaria, que establece como importe sujeto a devolución del periodo marzo de 2012, la suma de Bs 10.176.940 y como importe no sujeto a devolución Bs 2.355.939.

La Empresa Metalúrgica Vinto contra la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00491-13 de 16 de mayo de 2013 emitida por la administración tributaria, interpuso recurso de alzada que por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0858/13 de 26 de agosto de 2013, revoco parcialmente la resolución administrativa impugnada, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución impositiva de Bs 148.773 por aplicación del 45 % presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y Bs 2.355.938 correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL superiores a 50.000 UFV's no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago, y se mantiene el importe de Bs 1 por depuración del crédito fiscal no vinculado más el importe de Bs 10.176.940 establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los Bs 2.504.711 más Bs 10.176.940 mencionados, sumando un total de Bs 12.681.651 por el periodo fiscal marzo 2012.

Contra la antes mencionada resolución de alzada la administración tributaria recurrió en recurso jerárquico que mereció la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2079/13 de 15 de noviembre de 2013, que revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA0858/13 de 26 de agosto de 2013, en la parte referida de las compras que no cuentan con el sustento de los medios fehacientes de pago, por el importe total de Bs 1.905.970 correspondiente a las facturas Nos. 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748 y 747, y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de regalía minera que se constituye en un medio fehaciente de pago; así mismo, se mantiene la base de Bs 12.681.655 para la devolución impositiva, en consecuencia el importe sujeto a devolución asciende a Bs 10.775.685 por el periodo fiscal marzo 2012.

IV. De la problemática planteada.

Revisada la resolución impugnada AGIT-RJ 2079/2013 de 15 de noviembre, como los datos del proceso, el motivo de la controversia se enmarca en determinar:

Si la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto es procedente para ingresar a analizar aspectos de fondo, ya que según la AGIT el sujeto pasivo no recurrió en recurso jerárquico, por lo que no estaría habilitado para acudir a la vía contenciosa administrativa según el art. 778 del Cód. Pdto. Civ.

Si existen diferencias en las facturas de exportación N° 393, 394 y 395, como también si estarían respaldadas con medios fehacientes de pago las facturas 759, 754, 753, 752, 745, 744, 746, 755, 748 y 747, para la apropiación del crédito fiscal IVA.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal, al existir denuncia sobre la vulneración de derechos y normas procesales de carácter legal, corresponde su análisis y consideración.

1.- Respecto a la primera controversia, que si la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto es procedente para ingresar a analizar aspectos de fondo, ya que según la AGIT el sujeto pasivo no recurrió en recurso jerárquico, por lo que no estaría habilitado para acudir a la vía contenciosa administrativa según el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., primeramente debemos realizar las siguientes consideraciones de orden legal:

La L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, en su art. 205°.- (Notificaciones), establece: I. Toda providencia y actuación, deberá ser notificada a las partes en la Secretaría de la Superintendencia Tributaria General o Regional o de la Intendencia Departamental respectiva, según sea el caso, con excepción del acto administrativo de admisión del recurso de alzada y de la resolución que ponga fin al recurso jerárquico, que se notificará a ambas partes en forma personal según lo dispuesto en los parágs. II y III del art. 84 de la presente ley o alternativamente mediante Cédula, aplicando a este efecto las previsiones del art. 85 de este mismo cuerpo legal, cuyas disposiciones acerca del funcionario actuante y de la autoridad de la administración tributaria se entenderán referidas al funcionario y autoridad correspondientes de la superintendencia tributaria.

II. A los fines de las notificaciones en secretaría, las partes deberán concurrir a las oficinas de la superintendencia tributaria ante la que se presentó el recurso correspondiente todos los miércoles de cada semana, para notificarse con todas las actuaciones que se hubieran producido; la diligencia de notificación se hará constar en el expediente respectivo. La incomparecencia de los interesados no impedirá que se practique la diligencia de notificación ni sus efectos.

Por otro lado el art. 144 de la L. N° 2492 indica: (Recurso jerárquico). Quién considere que la resolución que resuelve el recurso de alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, recurso jerárquico ante el Superintendente Tributario Regional que resolvió el recurso de alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva resolución. El Recurso Jerárquico será sustanciado por el Superintendente Tributario General conforme dispone el art. 139-b) de este Código.

Por último el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. prevé: (Procedencia). El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado. (Art. 775).

En el caso de autos, de la revisión de antecedentes recursivos se evidencia que de fs. 88 del anexo 1, cursa la notificación a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0858/2013, en secretaria de esa Autoridad Regional conforme establece el art. 205 de la L. N° 3092, así también no consta memorial de recurso jerárquico por parte de la Empresa Vinto, tan solo memorial de fs. 145-146, presentado el 2 de octubre de 2013, en el que se adhiere al recurso jerárquico presentado por la administración tributaria, memorial de adhesión que no puede ser considerado como un acto de impugnación contra el recurso de alzada, máxime, si el mismo fue presentado fuera de los 20 días de plazo que tenía para presentar su impugnación según prevé el art. 144 de la L. N° 2492, siendo obligación de la Empresa Vinto de realizar el seguimiento de los actos procesales de los recursos alzada y jerárquico, por lo que ante el incumplimiento de lo previsto en el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., respecto a que una vez agotada la vía recursiva (alzada y jerárquico) recién se abrirá la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para que conozca la demanda contenciosa administrativa, al no haber interpuesto el recurso jerárquico la Empresa Vinto, este tribunal se ve imposibilitado de pronunciarse en el fondo de la causa.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Empresa Metalúrgica Vinto, conforme a la normativa up supra expuesta, al no haber agotado la vía recursiva conforme a derecho, la presente demanda contenciosa administrativa deviene en improcedente. A tal efecto, al existir la imposibilidad de la consideración en su análisis de la presente demanda, los demás fundamentos demandados expuestos en la segunda controversia no serán respondidos ni sujetos a consideración alguna.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., por lo dispuesto por el art. 10-I de la L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011 y el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 49, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ2079/2013 de 15 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



329

Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 9 a 12 vta., subsanada a fs. 20 impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1785/2013 de 30 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 45 a 48.; citación al tercero interesado a fs. 65, réplica de fs. 72-73 vta., dúplica de fs. 77-78.; decreto de fs. 79, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Rosangela frías Banegas, se apersonó mediante memorial de fs. 9 a 12, en representación legal de la Administración Aduana Interior Santa Cruz, acreditando su personería a través del memorándum N° 2432/2913 de 19 de diciembre (fs. 1), manifestando que el 7 de

octubre de 2013, la administración que representa, fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1785/2013 de 30 de septiembre, por lo que dentro del plazo legal y al amparo de los arts., 69 y 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, concordantes con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., habiendo sido agotada la vía administrativa, interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que según el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-1073/2012 del operativo denominado "MATAPOL" a la altura de la localidad de Puerto Ibáñez, del Departamento de Santa Cruz, se interceptó un vehículo tipo camioneta marca Nissan, color blanco, con placa de control 1375-LKP, conducido por Fabio Zambrana Vidal, donde funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), dependientes de la Aduana Nacional verificaron el medio de transporte y evidenciaron que transportada "Herbicidas, Sinofosfato, Matapol" y en el momento de la intervención no se presentó ninguna documentación que acredite su legal internación al país, ante esta situación y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso preventivo del vehículo.

Posteriormente, se realizó el traslado a depósitos de recinto aduanero ALBO SA dependiente de la Aduana Regional Santa Cruz, para su respectivo aforo físico, valoración, inventario e investigación correspondiente conforme a norma legales, la misma que tiene un valor CIF de Bs 6.845.44, siendo los tributos omitidos en Bs1.809.52 equivalente a 1.003.91 UFV's, notificándose con el acta de comiso a Fabio Zambrana Vidal, el 9 de enero de 2013, en virtud del art. 90 último párrafo del Código Tributario.

Lucio Córdova Banegas, solicitó la devolución de la mercadería adjuntando documentación de respaldo.

El 23 de enero de 2013, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico N° AN-SCZR1-SPCCR-IN-55/2013, que estableció que dentro de los documentos presentaron las siguientes Declaraciones Únicas de Importación: a) DUI 2012/701/C-31327 de 15 de abril de 2012, a nombre del importador COMIAGRO SRL., cuyos datos no coinciden con los consignados en el acta de inventario COARSCZ-C-1073/2012., la mercancía se identifica con el número de lote 020312034 que no se encuentra registrado en el documento presentado como descargo; b) DUI 2012/701/C-76337 de 29 de octubre de 2012, registrada a nombre del importador Agroindustrial y Comercial Agroinc, no correspondiendo la devolución del ítem 1 según lo registrado en el acta de inventario COARSCZ-C-1019/2012, por no existir ningún vínculo comercial entre el solicitante Lucio Córdova Banegas y el importador; c) DUI 2012/701/C-78355 de 6 de noviembre de 2012, a nombre del importador COMIAGRO SRL, evidenciándose que la marca comercial, modelo, nombre comercial de la mercancía registrada en esta DUI se identifica con el número de lote 20120701 que no se halla registrada en la documentación presentada como descargo.

Con base a estos antecedentes, el 27 de febrero de 2013, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 87/2013, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Fabio Zambrana Vidal Lucio Córdova Banegas, en consecuencia, el comiso definitivo de la mercadería comisada que se detalla en el Acta de Inventario COARSCZ-C-1073/2012, disponiendo su adjudicación a título gratuito y exentas de pago de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia y en el comiso del vehículo, con placa de control 1375 LKP, pudiendo efectuar el pago de la multa equivalente al 50 % del valor de la mercancía indocumentada en sustitución al comiso del medio de transporte conforme el art. 181-III del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración de la Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, transcribiendo los puntos iv y v de la resolución jerárquica impugnada, en los que se estableció que la DUI 2012/701/C-31327 ampara la legal importación de la mercancía importada, refirió que la Autoridad de Impugnación Tributaria, no observó que la Administración Tributaria Aduanera de forma clara indicó que aquella DUI, a nombre del Importador Comiagro, registró en el ítem 2 de la casilla 31 una descripción comercial que no es coincidente con los datos evidenciados en el aforo físico, concluyéndose que estos datos no se registraron en la documentación presentada como descargo, por lo que, la AGIT continua el demandante, no observó la disposición del art. 101 del D.S. N° 25870, referido a la declaración de mercancías.

Añadió que la inobservancia de la disposición legal citada precedentemente, imposibilita la devolución de una mercancía que no cumple con los requisitos de la norma aludida y, proceder a la devolución, implicaría violentar la normativa legal vigente y causar un daño económico al Estado Boliviano, transgrediéndose con la resolución de la AGIT los derechos y garantías de la Aduana Nacional.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1785/2013 de 30 de septiembre y por consiguiente, se confirme la resolución sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 87/2013 de 27 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de julio de 2014, que cursa de fs. 45 a 48 y señala lo siguiente:

Que se presentó como descargo ante la Administración Aduanera la DUI C-31327 que ampara la legal importación de la mercancía declarada y descrita en el ítem 3 del acta de intervención contravencional, toda vez que coincide en cuanto a la descripción de la mercancía y marca, advirtiéndose entonces, que de conformidad con el art. 90 de la L. N° 1990 dicha DUI refleja el correcto pago de tributos aduaneros de importación a territorio aduanero nacional.

Como doctrina tributaria citó la resolución STG-RJ/0332/2007 y como Jurisprudencia la Sentencia de Sala Plena 296/2013 de 2 de agosto del expediente N° 345, para concluir que los argumentos de la demanda no son evidentes, de modo que la resolución del recurso jerárquico ahora impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiere causado a la administración tributaria aduanera.

II.1. Petitorio.

Solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1785/2013 de 30 de septiembre.

III. Contestación del tercero interesado.

Lucio Córdova Banegas, en representación legal de Comiagro SRL, fue legalmente notificado con la presente acción, conforme consta en la diligencia que corre a fs. 65 del expediente, sin que se haya apersonado al proceso.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que el 18 de septiembre de 2012, efectivos del Control operativo aduanero labraron el acta de intervención Contravencional N° COARSCZ-C-1073/2012 en el caso denominado Matapol, dando cuenta que en la localidad de Puerto Ibáñez, del Departamento de Santa Cruz, fue interceptado el vehículo tipo camioneta marca Nissan, color blanco, con placa de control 1375-LKP, conducido por Fabio Zambrana Vidal, evidenciándose que se transportaba "Herbicidas, Sinofosfato, Matapol", no habiéndose presentado en ese momento documentación que acredite su legal internación al país (fs. 2-3 del Anexo 2), siendo legalmente notificado Fabio Zambrana Vidal el 9 de enero de 2013 (fs. 14 del Anexo 2)

Posteriormente, el 29 de diciembre de 2012, efectivos del COA labraron el Acta de Comiso N° 002772, procediendo al comiso preventivo de la mercancía que no contaba con documentación respaldatoria que acredite su legal internación al país a ser depositada en Recinto Aduanero de ALBO S.A., así como del vehículo transportador (fs. 4 del Anexo 2).

El 14 de enero de 2013, Lucio Córdova Balcázar representante legal de la empresa Comiagro SRL., presentando la Póliza de Importación N° 31327 de 15 de abril de 2012, solicitó la devolución de la mercancía decomisada consistente en: 24 cajas de 10 litros cada caja de Matapol, 2 cajas de 10 kilos cada caja de Helmgly, Sinofosfato y 4 cajas de Mas Raíz de 20 litros cada caja. Con la póliza de Importación N° 76337 de 29 de octubre de 2012, solicitó la devolución de Sinofosfato, Glifosato, 71,75 CG. Con la póliza de Importación N° 78355, solicitó la devolución de los insecticidas Emamectin Benzxuoato (Matapol), (fs. 16-30 del Anexo 2). Presentando similar solicitud en relación a la camioneta Marca Nissan tipo Frontier, color blanco de servicio particular, con placa N° 1375 LKP (fs. 41 Anexo 2).

El 23 de enero de 2012, la administración aduanera emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-55/2013, el que concluyó que, de acuerdo al aforo físico y revisión documental de los descargos presentados, la documentación no ampara la legal internación de la mercancía decomisada, por lo que conforme a los incs. b) y g) del art. 181 del C.T.B., recomendó disponer el comiso definitivo de la totalidad de la mercancía detallada en el Acta de Inventario COARSCZ-C-1073/2012, concretamente de los ítems 1, 2 y 3 (fs. 50 a 54 del Anexo 2).

El 27 de febrero de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Fabio Zambrana Vidal y Lucio Cardona Banegas, con la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-87/2013 de 27 de febrero, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando contra los referidos supuestos contraventores, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía detallada en el acta de intervención, pudiendo efectuar el pago de la multa equivalente al 50% del valor de la mercancía indocumentada en sustitución al comiso del medio de transporte en aplicación a lo establecido en el art. 181-III del C.T.B. (fs. 2 a 6 del Anexo 1).

Contra dicha Resolución, Lucio Córdova Banegas, en representación legal de la empresa Comiagro SRL, interpuso recurso de alzada (fs. 30-31, 36 del Anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N°0580/2013 de 8 de julio, que revocó parcialmente la resolución sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-87/2013, correspondiendo la devolución del ítem 3, fertilizante Mas Raíz, en virtud a que dicha mercadería se encontraba debidamente amparada por la documentación de descargo. (fs. 66 a 73 del Anexo 1).

Lucio Córdova Banegas, en los términos del memorial que discurre de fs. 97-98 del Anexo 1, dedujo Recurso Jerárquico contra la resolución antedicha, que mereció el Auto de Rechazo de 15 de agosto de 2013, en vista que el recurrente no subsanó la observación de la ARIT Santa Cruz, dentro del plazo establecido por el parág. III del art. 198 de la L. N° 3092., referida a que no se señaló específicamente el recurso administrativo y la autoridad ante la que se lo interpone, no se adjuntó la documentación respaldatoria de la personería del recurrente, ni fijar con claridad la razón de su impugnación (fs. 137 del Anexo 1).

Por su parte, la Aduana Interior Santa Cruz, mediante memorial de fs. 85 a 88 vta., del anexo 1, dedujo también recurso jerárquico contra la resolución que resolvió la alzada, siendo resuelto mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1785/2013 de 30 de septiembre, que confirmó la resolución del recurso de alzada conforme a lo previsto en el art. 212-I-b) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Administración de la Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 79 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si en el proceso en vía administrativa, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz obró de manera correcta al considerar como contrabando contravencional conforme el art. 181-b) y g) del C.T.B., la mercadería del ítem 3, que según acta de intervención contravencional corresponde a la mercancía "Insecticida de contacto e ingestión", marca Mas Raíz en aplicación del art. 2.I del D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010.

V.I. Análisis de la problemática planteada.

Con carácter previo a resolver el objeto de la Litis, corresponde tomar en cuenta que la Administración Aduanera, Santa Cruz, procedió al comiso de herbicidas identificadas en tres ítems, mercancía que según la administración aduanera demandante, no contaba con la documentación que respalde su legal internación a territorio nacional, por lo que controvierte la decisión de la autoridad demandada, quién al resolver el recurso jerárquico sostuvo que únicamente el ítem 3, se encontraba amparado con la documentación de respaldo que demostraba su legal internación, por lo que, no podía considerarse contrabando la actividad del importador únicamente en relación a este ítem.

Por ello, el objeto de la Litis concierne únicamente al ítem 3, habida cuenta que sobre los ítems 1 y 2 tanto la entidad demandante cuanto la demandada consideraron que efectivamente se presentó la figura del contrabando contravencional.

Al fin indicado, corresponde recordar que el art. 181 del C.T.B., establece que: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: b) realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; y en el inciso g) la tenencia o comercialización de mercancías extranjera sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

Finalmente, corresponde indicar que la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, en su art. 10 indica que: "Los sujetos pasivo o terceros responsables del IVA en función a las modalidades de facturación por las que optaren deberán aplicar en las facturas o notas fiscales los siguientes formatos e información mínima, según corresponda. 4. Datos de la Información Comercial: d) Detalle: Cantidad, concepto, precio Unitario y Total".

Bajo la normativa precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto IV del presente fallo, se advierte que el Control de Operativo Aduanero labró, así como el Acta de Comiso N° 002772, por el decomiso preventivo de mercancía, consistente en herbicidas (Sinofosfato y Matapol) de procedencia extranjera transportada en una camioneta marca Nissan, tipo Frontier, placa de control 1375 LKP, conducida por Fabio Zambrana Vidal Ramiro Rivero Azurduy en la localidad de Puerto Ibáñez del departamento de Santa Cruz y al no existir la documentación de respaldo en el momento de la intervención, se presumió el ilícito de contrabando, por lo que la Administración Aduanera lo notificó con el Acta de Intervención Contravencional N° COARSCZ-C-1073/2012 en el caso denominado Matapol, otorgándole 3 días hábiles para la presentación de descargos, posteriormente emitió Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-55/2013, que concluyó que, de acuerdo al aforo físico y revisión documental de los descargos presentados, la documentación no ampara la legal internación de la mercancía decomisada, por lo que, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria AN- SCRZI-RS-87/2013 de 27 de febrero, que declaró probaba la comisión de la contravención aduanera por contrabando, notificando a Fabio Zambrana Vidal y Lucio Cardona Banegas, en su condición de conductor del vehículo y representante de la empresa importadora Comiagro respectivamente.

Ahora bien, también fluye de los antecedentes administrativos que Comiagro SRL., a través de su representante legal, solicitó la devolución de la mercancía comisada, entre ella la signada en el acta de intervención con el ítem 3, "Insecticida de contacto e ingestión", marca Mas Raíz en una cantidad de 240 ls., presentando la DUI C-31327 de 15 de abril de 2012, y la declaración andina de valor DAV 1247205, cursantes a fs. 17, 18, 19 y 73 del anexo N° 2, documentación que, según la administración aduanera, no resultaba idónea para establecer la legalidad de la importación e ingreso a territorio nacional, debido a que los datos de tal documentación no eran coincidentes en marca comercial, modelo y nombre comercial consignados en el acta de intervención contravencional, por lo que, se debe acudir a dicha documentación a fin de evidenciar si tiene tazon en su pretensión la administración aduanera, o en su caso, es la AGIT que con toda razón determinó la legalidad de importación de la mercancía del ítem N° 3.

Así se evidencia que la documentación de respaldo en relación al ítem N° 3 DUI C-31327, fue presentada por Comiagro SRL, dentro del plazo señalado por el art. 98 de la L. N° 2492, consigna los siguientes datos a saber: a) N° de Factura N° 28874, b) descripción arancelaria. Abonos minerales o químicos con los tres elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio, c) Descripción comercial, 4.000 Env. De 1 l., Fertilizantes Mas Raíz, d) Registro del SENASAG, 23591. Mientras que en el acta de intervención Contravencional N° COARSCZ-C-1073/2012 que cursa a fs. 14 del anexo N° 2, se consigna en el ítem 3, Fertilizante Foliar, polvo soluble de 1 litro, Lote, 020312034, marca Mas Raíz, no consigna industria ni cantidad.

Consecuentemente, los datos consignados en la DUI de referencia son coincidentes con el Acta de Intervención en cuanto a marca (Mas Raíz), la presentación en envases de 1 lt, por lo que, contrastada la información del Acta con la DUI C-31327, se arriba a la conclusión que se trata del mismo producto (fertilizante Mas Raíz), sobre el que sí se tiene documentación del respaldo (fractura, certificación SENASAG, pagos arancelarios), advirtiéndose entonces, que de conformidad con el art. 90 de la L. N° 1990 dicha DUI refleja el correcto pago de tributos aduaneros de importación a territorio aduanero nacional y ampara su legal internación a territorio nacional, ya que respaldó su mercadería detallada en el ítem 3 del Acta de Intervención mediante la presentación de la DUI C-31327 y la Factura original N° 28874 que contiene todos los datos de la transacción comercial conforme prevé el art. 10-4 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, amparando de esa manera –como se tiene dicho- su legal internación al territorio nacional.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1785/2013 de 30 de septiembre, que confirmó la resolución de la ARIT Santa Cruz, que resolviendo el recurso de alzada revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI- SPCCR-RS-87/2013 de 27 de febrero, disponiendo la devolución del ítem 3, fertilizante Mas Raíz, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas aduaneras aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución

jerárquica, no adecuándose la conducta del representante legal de Comiagro SRL a la previsión de los incisos b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, en relación al ítem N° 3 del cuadro de mercancías decomisadas del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-1073/2012 de 29 de diciembre.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico antedicha, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 9 a 12, interpuesta por la Administración Aduanera Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1785/2013 de 30 de septiembre dictada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



330

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22, en la que la Aduana Nacional Regional Potosí representada por Manuel Félix Sangüeza Guzmán, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1822/2013 pronunciada el 30 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 63 a 67, réplica de fs. 85 a 87, dúplica de fs. 92-93, apersonamiento del tercero interesado de fs. 73 a 80 ratificado 117 a 124, los antecedentes del proceso de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que según Acta de Intervención COARPT C-420/2012 de 29 de noviembre en el operativo "Lavaderos I", el 6 de noviembre de 2012 cuando se realizaba el control de vehículos indocumentados y de mercancías en Millares-Potosí hicieron el control de un Camión marca Nissan Atlas, modelo 1997, color blanco, con placa de control 2284-HBE, donde se pudo constatar la existencia de un camión con fregaderos de acero y que realizada la revisión de los documentos, presentó una DUI y los códigos no existe en el mencionado documento; que al momento de la intervención Gloria Segovia López (propietaria) presentó una copia legalizada de la DUI C-642 de 17 de septiembre de 2012, en la verificación de la mercancía se pudo establecer que los códigos: 9408/500, 93420/5000, 93410/500, 94061/400 y I-LUR3JS no existen en la DUI presentada, ante dicha anomalía y presumiendo de contrabando, comisaron la mercancía trasladándola al depósito de la Aduana Interior Potosí, para su aforo físico, valoración e investigación correspondiente conforme a las normas vigentes.

El 5 de diciembre de 2012, se notificó en el tablero de notificaciones con el Acta de Intervención N° COARPT C-420/2012 de 29 de noviembre, el operativo denominado "Lavaderos I" de conformidad al art. 90 del Cód. Trib. Con relación a la prueba de descargo en aplicación al principio de verdad material, se realizó el cotejo técnico de la documentación presentada, considerando la declaración andina de valor adjunta a la DUI, documentación que no ampara la legal internación a territorio nacional de la mercancía decomisada descrita en los ítems 1 al 12, 15, 18, 25 al 38, 41 y 42 del Acta de Intervención COARPT C- 420/2012 de 29 de noviembre, ya que incumple los arts. 105 del D.S. N° 2587, el párrafo II del art. 2 del D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011, que modificó el art. 101 del RGLA, que establece que la descripción de la mercancía deberá ser completa, correcta y exacta, los datos descritos en los descargos difieren en cuanto a los códigos, número de lote, modelo, medidas, fechas con los datos encontrados descritos en los ítems 1 al 12, 15, 18, 25, al 38, 41 y 42 del cuadro de valoración POTPI-VA-507/2012 de 28 de noviembre, seguidamente presenta un cuadro de diferencias que contiene el documento en calidad de descargo, con la mercancía decomisada, haciendo una explicación del cuadro en el punto 3, 4, 5 y 6.

Habiendo el director de la AGIT mediante resolución jerárquica anulado la resolución de alzada, disponiendo se practique una nueva acta de intervención contravencional la administración de Aduana Interior Potosí de la Aduana Nacional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refiere que el acta de intervención cumple con todos los requisitos exigidos por el art. 96-II y 76 este último con relación a la carga de la prueba, ambos de la L. N° 2492. Con relación a las notificaciones transcribió el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remates de Mercancías en lo que corresponde al caso y otra vez el art. 90 del Cód. Trib.

Hace la cita del art. 65 del Cód. Trib., referido a la presunción de legitimidad, y menciona que los sujetos pasivos no desvirtuaron lo aseverado por la aduana y que su accionar se adecua a lo señalado por el arts. 181 con relación al 81 de la L. N° 2492, (Apreciación, pertinencia y oportunidad) y art. 2 del D.S. N° 27874 (sobre el traslado de mercancías).

I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia y se revoque totalmente la Resolución N° AGIT/RJ 0400/2013 y se confirme en todas sus partes la R.A. N° AN-GRPGR-SPCCR N° 005/2013 de 22 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

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

Señala que de la revisión de antecedentes se evidencia que se realizó el Operativo Lavaderos I en la Localidad de Millares del Departamento de Potosí el 6 de noviembre de 2012, al momento del operativo la propietaria presentó fotocopia legalizada de la DUI C-642 en la cual no se consignaban los códigos de la mercancía, por lo que presumiendo el ilícito de contrabando, efectivos del COA procedieron a su decomiso, otorgando el plazo de 3 días para la presentación de descargos. El 10 de diciembre de 2012 el representante legal de la importadora presentó las pruebas que demuestran la legal importación de las mercancías decomisadas, que consisten en 7 carpetas con toda la documentación correspondiente a la DUI's C740, C-193, C-642, C-370, C-666, C-675 y C-786, que amparan la mercancía descrita en el ítem 41, efectuando aclaraciones respecto al error de código del ítem 8 que señala 0043, cuando lo correcto es 00443; asimismo, respecto al ítem 42 explicó que son accesorios de fregaderos que no pueden individualizarse como producto, adjuntando catálogos, dossier técnico y folletos de las marcas Tramontina, IPS y Acqua pidiendo que la prueba sea valorada en conjunto.

La administración aduanera emitió el Informe el Técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 082/2013 de 15 de febrero, en cuyo texto es reconocido íntegramente por la Resolución Administrativa ANGRPGR-SPCCR N° 05/13 de 22 de febrero de 2013, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional con relación a la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARPTC 240/2012 en los ítems 1 al 12, 15, 18, 25 al 38, 41 y 42 debido a que no contarían con documentación de respaldo e improbadamente el contrabando contravencional de la mercancía descrita en el cuadro de valoración POTPI-VA 507/2012 con relación a los ítems 13, 14, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 39 y 40.

Manifiesta que el acta de intervención debe contener la descripción de la mercancía, según lo dispone el inc. a), núm., 2 del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancía, anotarse todas las características, modelos, series, tamaño, color, vencimiento, cuando corresponda, unidad de medida, cantidad y demás propiedades que identifiquen plenamente la mercancía incautada de acuerdo al tipo y naturaleza del producto, al respecto indicaron que de revisión de la pruebas aportadas por el sujeto pasivo, la descripción de las mercancías del ítem 1 carece de un elemento fundamental como es su longitud (6m), considerando el tipo de bien (tubo) longitud que fue corroborada en la audiencia de Inspección Ocular de 14 de mayo de 2013, aspecto que fue observado en la resolución administrativa, ya que dicho elemento de identificación estaba contenido en los documentos que respaldan la DUI y no así en el cuadro de valoración hecho que vulnera el debido proceso y el derecho a la defensa.

Después de la presentación de descargos la administración aduanera emitió un informe que en su Capítulo I referido a los antecedentes, que relata los hechos del operativo realizado, el aforo y valoración de la mercancía incautada, así como los tributos omitidos; por su parte el Capítulo II Aforo Documental, detalla la prueba presentada durante el operativo, la prueba de descargo al acta de intervención contravencional; el Capítulo III Análisis de la prueba de descargo, nuevamente describe la prueba presentada, cita la definición de Declaración Andina de Valor según el art. 1 de la Decisión 379 cita la S.C. N° 0882/2010-R, indica que verificada y compulsada toda la documentación esta no ampara la legal internación de la mercancía descrita en los ítems 1 al 12, 15, 18, 25 al 38, 41 y 42 debido a que la descripción de la mercancía debe ser completa, correcta y exacta y que en los datos descritos en los documentos de descargo difieren los códigos, número de lote, modelo, medidas y fechas. Por otro lado tal como señaló precedentemente los datos de las DAV, no fueron considerados en todos los casos con relación a la DUI C-740 que según la importadora Morales se encontraba respaldada.

Indica que de lo anterior se establece el incumplimiento de los requisitos señalados por el parágrafo

II del art. 96 y el parág. II del art 99 de la L. N° 2492, porque una de las garantías básicas del debido proceso es que el Acta de intervención como la resolución, contengan los antecedentes de hecho que fundamenten como requisitos mínimos en concordancia con los arts. 19 y 66 del D.S. N° 27310, que prevén que dichos actos deben contener los requisitos mínimos establecidos en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492; asimismo, no se cumplió lo dispuesto en el inc. a) num. 2 del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías aprobado por Resolución de Directorio N° RD01-003-11 de 23 de marzo de 2011 por lo que corresponde el saneamiento del proceso.

Concluye señalando que al haberse identificado vicios de anulabilidad esa instancia jerárquica se ve imposibilitada de pronunciarse sobre los vicios planteados con relación a la resolución de recurso de alzada y los aspectos de fondo planteado por la Importadora Morales Ltda., debiendo la administración aduanera emitir una nueva acta de intervención, en la que efectuó el inventario que recoja todas las

características para identificar a las mercaderías en forma completa, correcta y exacta según lo previsto en el RGLA a efectos que cumpla los arts. 96-II de la L. N° 2492 y 66 del D.S. N° 27310, motivo por lo que ratifican la resolución impugnada, habiendo transcrito la línea doctrinal de la AGIT.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Aduana Nacional Regional Potosí, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que la presente controversia, radica en determinar si la nulidad dispuesta en la resolución impugnada fue correcta.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

i. El 5 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó a Gloria Segovia López y Luis Albero Coila Otondo con el Acta de Intervención Contravencional COARPT-C-420/12 de 29 de noviembre de 2012, dentro el Operativo denominado Lavaderos I, realizado el 6 de noviembre de 2012 en la localidad de Millares del Departamento de Potosí, donde los efectivos del COA procedieron a registrar el Camión, con placa de control 2284-HBE, conducido por Luis Alberto Coila Otondo donde se encontró fregaderos de acero en ese momento Gloria Segovia López (propietaria) presentó la fotocopia de la DUI C- 642, habiendo verificado la mercancía se evidencio que los códigos 9408/500, 93420/500, 93410/500, 93410/500, 94061/400 y I-LUR3J5 no existían en la referida DUI, por lo que presumieron el ilícito de contrabando, procediéndose al comiso de la mercancía y el medio de transporte, que fueron trasladados a los depósitos Aduaneros Interior Potosí, para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación. Habiéndose determinado como tributo omitido 4.919 UFV's, la conducta según el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 otorgando el plazo de tres días para presentación de descargos.

ii. El 10 de diciembre de 2012, Hugo Cornelio Morales representante legal y propietario de la Importadora Morales, observo que el acta de intervención contravencional carece de fundamentación técnica y legal, pidiendo sea dejada sin efecto adjuntando pruebas, que fueron valoradas mediante Informe Técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 082/2013 que concluye que no cuentan con respaldo para su legal importación y a su vez recomienda la devolución de los ítems 13, 14, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 39 y 40 al estar amparados, debiendo emitirse la resolución correspondiente. En dicho memorial no formuló ningún reclamo sobre los aspectos de forma del acta de intervención.

iii. El 6 de marzo de 2013 la administración aduanera notificó con la Resolución Administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 05/2013 de 22 de febrero donde se declaró improbada la comisión de contrabando contravencional de la mercancía descrita en el cuadro de valoración POTPI-VA 507/2012 descrita en los ítems 13, 14, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 39 y 40, ya que cuenta con documentación que respalda su legal internación, asimismo declaró probada la comisión de contravención aduanera con relación a la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARPT C420/2012 en los ítems 1 al 12, 15, 18, 25 al 38, 41 y 42 debido a que no cuenta con documentación que respalde su internación.

iv. Resolución que fue recurrida mediante la interposición de recurso de alzada en el que se reclamó la falta de valoración de la prueba, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ7RA0182/2013 de 8 de julio que confirmó la resolución administrativa. Ante ese resultado la Importadora Morales Ltda., interpuso recurso jerárquico planteando la nulidad de la acta de intervención contravencional que fue resuelto con la resolución que se impugna en el presente proceso, que dispuso anular hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional N° COARPT -C420/2012 de 29 de noviembre inclusive, debiendo emitir una nueva acta de intervención que consigne todas las características que permitan identificar de manera inequívoca el origen de la mercancía objeto de comiso en el marco de lo establecido en el art. 96-II de la L. N° 2492 y 66 del D.S. N° 27310 y conforme al inc. c) parág. I del art. 212 de la L. N° 3092.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

Resalta en los antecedentes administrativos que, María Ideni Fernández Humacata, en el primer acto de apersonamiento y presentación de descargos al acta de intervención contravencional, nunca formalizó ninguna petición expresa respecto a la nulidad de dicho acto administrativo, fundada en razones de su forma y de cómo cualquier posible omisión en sus requisitos afectaba sus derechos y garantías constitucionales, más bien, asumió defensa con pleno conocimiento del hecho imputado y de cuáles eran las mercancías que habían sido objeto de comiso, aduciendo tener documentación respaldatoria que justificaba su legal internación al territorio nacional. Tampoco lo hizo en el momento de formular su recurso de alzada, cuando más bien, alegó la deficiente valoración de la prueba aportada en relación a aquellas mercancías, que detalló con precisión, que no habían sido excluidas del contrabando contravencional.

Por ello, no podía plantear causales de nulidad del acta de intervención por contrabando contravencional, cuando había dejado precluir su derecho al no haberlas planteado oportunamente y más bien, someterse al procedimiento sancionatorio, de manera que no era viable su planteamiento extemporáneo en el recurso jerárquico y menos, que la autoridad demandada abriera su competencia y resolviera dicho petitorio, vulnerando así el derecho al debido proceso, la seguridad y la igualdad de las partes procesales que deben ser restituidos.

Se concluye entonces que la autoridad demandada, al dictar la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, no revisó y se pronunció sobre un aspecto que no había sido objeto de reclamo en la instancia de alzada y más bien había sido consentido por el recurrente -ahora tercero interesado- quien asumió defensa observando otros aspectos que consideró eran pertinentes para oponerse a la resolución sancionatoria; por tanto, la nulidad dispuesta no fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA, la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, disponiendo se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1822/2013 de 30 de septiembre, debiendo la autoridad demanda pronunciarse con relación a los puntos demandados que impugnan la resolución de alzada.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



331

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 21., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 181/13 pronunciada el 30 de septiembre de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 92 a 96 y vta., réplica de fs. 101 a 103 vta., duplica a fs. 56 y vta.; notificación al tercero interesado cursante a fs. 57, 142 y 291 a 294, decreto de fs. 297, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en calidad de Gerente Regional Aduana Potosí a.i. dependiente de la Aduana Nacional (AN), a través de su representante legal Lilian Zabala Zambrana, se apersona a este tribunal, manifestando que el 8 de octubre de 2013, la administración que representa fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1817/13, pronunciada el 30 de septiembre de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por lo que dentro del plazo legal y en tiempo hábil, al amparo de los arts. 89 y 70 de la L. N° 2341 en concordancia con los arts. 327, 778 779 y 781 del Cód. Pdto. Civ., habiéndose agotado la vía administrativa, interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que el Auto Administrativo AN-GRPGR-SPCCR N° 996/2013, anuló el Acta de Intervención GRPTS-C-1002/2012, de 2 de enero de 2013, por lo que se elaboró nueva Acta de Intervención GRPTS-C-1002/2012 de 4 de febrero de 2013 del expediente denominado "SARDINAS 05/2012" (sic). El 27 de diciembre de 2012, se elaboró el cuadro de valoración POTPI-VA 557/2012 anotándose que el total de tributos omitidos asciende a UFV's 29.996,68 que no sobre pasa las 50.000 UFV's, por lo que se tipifica como proceso contravencional, tal como se establece en la L. N° 100 en su art. 21-II (sic).

El 6 de febrero de 2013, se notificó al presunto autor del ilícito de contrabando contravencional con el acta de intervención GRPTS-C-1002/2012 de 4 de febrero de 2013 en el Tablero de Notificaciones en secretaría de la Administración de la Aduana Interior Potosí, cumpliendo con el mandato del art. 90 del Cód. Trib.

Bajo el epígrafe "Análisis de la prueba de descargo", efectúa una transcripción del anexo 5 parág. II de la Resolución Normativa de Directorio RND N° 01.031-05 de 18 de diciembre, del art. 101 del Reglamento de la Ley de Aduana, modificado por el D.S. N° 0784, del art. 2parág. I del D.S. N° 708 de 23 de noviembre de 2010, del art. 81 del Cód. Trib., y del num. 12-c) del Manual para el procedimiento por contrabando contravencional y remate de mercaderías, aprobado por RND 01-003-11 de 23 de marzo, para concluir que una vez realizado el aforo físico se evidenció que la DUI exhibida por el conductor del camión consignaba la mercadería a nombre de Eugenia Faustina Acapari Mamani, documento que no ampara la importación de la mercadería comisada, así mismo, continúa el demandante, la Factura N° 000052 se encuentra referida a la importación de 50 pares jabón Bolívar no teniendo ninguna relación con aquella mercancía.

Enumera cada una de las pruebas presentadas tanto por Eugenia Faustina Acapari Mamani cuanto por el conductor del vehículo, consignando esta vez el nombre de Lucas Gonzáles Maldonado cuando anteriormente mencionó que en el acta de intervención se señaló que el conductor respondía al nombre de Iván Gonzáles Yacma, para concluir en el punto referido a antecedentes de la demanda, que la prueba de descargo no figura en el sistema informático de la Aduana Nacional y no desvirtúa los hechos alegados por esta entidad.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí, de la AN, transcribiendo parte de la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, señaló que la autoridad demandada no tiene razón cuando manifiesta que la AN al omitir señalar día y hora para juramento de prueba de reciente obtención violó el principio constitucional del debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E., resultando fuera de toda norma jurídica la determinación de anular la Resolución del recurso de alzada pronunciada por la ARIT Chuquisaca, en virtud a que la AGIT no consideró que el Acta de Intervención GRPTS-C-1002/2012 de 4 de febrero de 2013, cumple con los requisitos establecidos en el art. 96-II, no indica de que disposición legal, queriendo referirse seguramente a la L. N° 2492, como tampoco se consideró que el informe técnico AN GRPGR SPCCR N° 108/2013 de 28 de febrero evidenció una correcta valoración de la prueba de descargo presentada por la mercancía comisa (sic), cumpliéndose con la previsión del art. 101 del D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011 referida a los requisitos que debe contener la DUI.

Transcribiendo inextenso el art. 76 del Cód. Trib., señaló que la Resolución Administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 11/13 de 14 de marzo de 2013, también evidencia una correcta valoración de la prueba, habiéndose practicado la notificación en Secretaría conforme a la disposición del manual para el procedimiento por contrabando contravencional y remates de mercancías y en cumplimiento del art. 98 de la L. N° 2492 cuya transcripción es realizada a continuación así como transcribe el art. 65 de dicha Ley a fin de justificar -seguramente, la presunción de legitimidad de la que gozan los actos administrativos, para afirmar que los sujetos pasivos no pudieron desvirtuar lo aseverado por la Aduana.

Finalmente, transcribiendo los arts. 181, 51 de la L. N° 2492, 2 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, manifestó que la conducta del responsable fue calificada como contrabando habiéndose apreciado las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica, pertinencia y oportunidad.

Así mismo transcribió el art. 2 del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010 reglamentario de la L. N° 037 de 10 de agosto de 2010, referido al traslado interno de las mercancías, sin justificar el motivo de dicha transcripción ni argumentar nada a cerca de dicha disposición legal.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1817/2013 de 30 de septiembre, por consiguiente se confirme la Resolución Administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 011/2013 de 14 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso, respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 22 de octubre de 2014, que cursa de fs. 92 a 96 vta., señalando lo siguiente:

Los fundamentos de la demanda son sólo exposiciones generales y nada claras, empero conforme a los principios de informalismo y oficialidad previstos en los incs. l) y n) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y num. 1) del art. 74 de la L. N° 2492, corresponde a la administración pública no observar las exigencias formales no esenciales por parte del administrado así como impulsar los procesos en los que medie el interés público con la finalidad de establecer la verdad material de los hechos para tutelar el derecho del sujeto activo a percibir la deuda.

Indicó que, en relación a la presentación de pruebas de reciente obtención en la etapa administrativa, aspecto que fue observado por el sujeto pasivo, una vez que fue notificado con el Acta de Intervención Contravencional, éste tenía un plazo perentorio e improrrogable de tres días para la presentación de sus descargos, a cuyo vencimiento el representante de la Empresa Macanudo S.R.L., presentó memorial haciendo conocer que por la distancia existente entre la ciudad de La Paz y Potosí no presentó el descargo en el término de ley, presentando en ese momento como prueba de descargo con juramento de reciente obtención conforme al art. 81 de la L. N° 2492, fotocopia legalizada de la DUI C-33418, C-306124, C-26992, C-19875 y C-14386.

Agregó que, en el informe técnico AN GRPGR SPCCR N° 108/2013 de 28 de febrero, se observa en relación a la prueba de descargo, que esta no mereció ninguna valoración, limitándose a transcribir el art. 4 de la L. N° 2492, para señalar que el término de la distancia no surte efecto en materia aduanera tributaria, y que la presentación de la prueba resultaba extemporánea, aspecto que redundó en la falta de fundamentación de hecho en la resolución administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 11/2013 de 14 de marzo, incumpliendo el art. 99 de la L. N° 2492 al no poseer los requisitos exigidos en esta norma.

Refirió que la administración aduanera debió cumplir con el mandato del art. 81 del Cód. Trib., y analizar si la extemporaneidad en la presentación de la prueba de descargo fue por causa atribuible al administrado, al no haberlo hecho se transgredió el principio constitucional del debido proceso, por lo que tal situación debió ser reparada al resolver el Recurso de Impugnación, instancia que expresamente se pronunció "Sobre la presentación de pruebas de reciente obtención en la etapa administrativa", transcribe parte de la Resolución Jerárquica referida a este aspecto.

Manifiestó que la demanda no desvirtúa los fundamentos expuestos por la AGIT, debiendo tenerse en cuenta que una demanda no puede sustentarse menos limitarse a hacer copias de disposiciones legales y argumentos expuestos en sede administrativa, más aún si la Resolución Jerárquica es clara en sus fundamentos. Cita como precedente la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio dictada por Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, no establece de forma indubitable la errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de carga argumentativa y sustento jurídico.

I.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la AN, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1817/13 de 30 de septiembre de 2013.

III. De la contestación del tercero interesado.

Conforme consta en los actuados que cursan a fs. 57, se notificó personalmente a Encarnación Albino Zeballos (importadora), a fs. 142 al representante legal de la Empresa Macanudo S.R.L. (empresa transportadora) y a fs. 291, 292, 293 y 294, se procedió a la notificación con la presente acción a Eugenia Faustina Acarapi Mamani, mediante edictos, todos en su condición de terceros interesados, sin que se hayan apersonado a la demanda.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- El 2 de enero de 2012 (en la demanda se consigna erróneamente el 2013), la Administración de la Aduana Nacional Potosí, emitió el acta de intervención GRPTS-C-1002/2012 en el caso denominado "Operativo Sardinias" (fs. 3 a 5 del Anexo 1), que fue anulada por Auto Administrativo AN-GRPGR-SPCCR N° 996/13 de 16 de enero de 2013 que dispuso se consigne en el acta la mercancía decomisada, de forma establecida en el art. 96 del Cód. Trib., y manual de procesamiento de contrabando contravencional (fs. 146-148 del Anexo 1), motivando el pronunciamiento del Acta de Intervención GRPTS-C-1002/2012 de 4 de febrero de 2013, en la que se hizo constar los siguientes extremos: a) El 2 de diciembre de 2012 a hrs. 2:20 a.m., en la localidad de Plahipo del Departamento de Potosí, funcionarios del COA procedieron al control de un vehículo trailer (tracto camión más remolque) color amarillo, marca volvo modelo 1992, con placa de control N° 2026-GLD identificándose el conductor como Iván Gonzales Yacma que portaba la licencia de conducir correspondiente, quién transportaba 81 cajas aproximadamente textual, conteniendo en su interior sardinias de origen peruano en una cantidad demás a la permitida (no indica cual es la cantidad permitida), b) En el momento de la intervención, el conductor del vehículo exhibió la Declaración Única de Importación (DUI) C-20725 presuntamente escaneada y la Factura N° 000052 en la que se detalla la compra de 25 unidades de sardinias Lidita, anormalidad por la que se presumió el ilícito de contrabando y determinó el comiso de la mercancía y el medio de transporte trasladándose a Depósitos Aduaneros Interior Potosí para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente, c) Presuntamente, se calificó la conducta del conductor del vehículo como contrabando contravencional, d) Se elaboró el listado de la mercancía comisada haciendo constar 60 ítems con la respectiva descripción de la misma. (Fs. 152-159 del anexo 1).

2.- El 6 de febrero de 2013, se notificó al presunto autor del ilícito de contrabando contravencional, Eugenia Faustina Alcapari Mamani, y otros con el acta de intervención GRPTS-C-1002/2012 de 4 de febrero de 2013 en el tablero de notificaciones en secretaría de la administración de la aduana interior Potosí (fs. 164 anexo 1).

3.- El 28 de febrero de 2013, la administración aduanera elaboró el informe técnico ANGRPGR-SPCCR N° 108/2013, recomendando: a) emitir resolución determinando el comiso definitivo a favor de la aduana de la mercancía no amparada descrita en los ítems 1, 2, 3, 5, 6, 9, 10, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 35, 36, 37, 38, 29, 40, 41, 42, 43 y 45, b) La devolución a favor del sujeto pasivo de la mercancía amparada descrita en los ítems 2, 4, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 22, 24, 33, 34 y 44 del acta de intervención de 4 de febrero de 2013; c) La devolución del semirremolque y vehículo en el que sirvió de medio de transporte (fs. 341.355 anexo 2).

4.- El 14 de marzo de 2013, la administración aduanera emitió la resolución administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 11/2013, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Juan Gonzáles Yecma con licencia de conducir 5658385 Tr., y Eugenia Faustina Acarapi Mamani con C.I. 4312878 LP., y el comiso definitivo de la mercancía no amparada descrita en los ítems del informe mencionado en el punto anterior. Así mismo declaró Improbada la contravención aduanera de contrabando en relación a los ítems descritos en el Informe Técnico y que cuenta con la debida documentación de respaldo y la entrega legal de aquella mercancía mediante acta respectiva y ordenó la devolución del vehículo medio de transporte previa la cancelación del 50% del valor CIF de la mercancía no amparada que asciende a UFV 35.989.53 (fs. 365-372 Anexo 2), siendo notificados personalmente los interesados en secretaría el 15 y 18 de marzo de 2013, conforme consta en los actuados de fs. 373 y 374 del Anexo 2.

5.- Eugenia Faustina Acarapi Mamani (tercer interesado en el presente proceso), dedujo recurso de alzada en los términos del memorial de fs. 97 a 99 del anexo 3, que fue resuelto a través de la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0181/13 de 8 de julio de 2013, en la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca resolvió Confirmar la Resolución Administrativa impugnada (fs. 173-180 Anexo 3). Se hace constar que, Encarnación Albino Zeballos y Félix Antonio Condori Alejo, representante legal de la empresa Macanudo S.R.L., sujetos pasivos que no son nombrados por el demandante en la presente causa, también dedujeron Recurso de Alzada, al haber sido comisada la mercadería sobre la que alegaban ser propietarios en el mismo acto que inmiscuye a Juan Gonzáles Yecma y Eugenia Faustina Acarapi Mamani.

6.- Ante la decisión de la ARIT Chuquisaca, la Empresa Macanudo S.R.L., representada por Félix Antonio Condori Alejo, dedujo recurso jerárquico, conforme consta a fs.193-199 vta., del Anexo 3, quién adujo que conforme demostró con las debidas Facturas, transfirió las mercaderías de su propiedad en favor de la Distribuidora Sur de Tarija, que fueron embarcadas en la ciudad de La Paz con destino a Tarija, vía Potosí, que fueron objeto de comiso por funcionarios del COA, conforme consta en el acta de intervención GRPTS-C-1002/2012 de 4 de febrero de 2013, que concedió el plazo de tres días para la presentación de descargos sin considerar la distancia existente entre las ciudades de Potosí y La Paz, habiendo presentado prueba fuera del plazo señalado bajo juramento de reciente obtención amparados en el art. 81 de la L. N° 2492 sin que haya sido valorada por la administración aduanera, situándolo en estado de indefensión, acto que al no haber sido entendido por la ARIT Chuquisaca fue además confirmado por esta instancia administrativa.

7.- El recurso jerárquico interpuesto mereció la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1817/13, pronunciada el 30 de septiembre de 2013, que anuló la resolución de su inferior, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta resolución administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 11/13 de 14 de marzo de 2013 inclusive, debiendo la Administración Aduanera Potosí, fijar día y hora de audiencia de

juramento de reciente obtención para la presentación de la prueba de descargo presentada por la Empresa Macanudo S.R.L., aspecto que incidió en la falta de fundamentación de la resolución administrativa referida, transgrediendo el art. 99-II de la L. N° 2492, haciendo posible la nulidad del acto por ausencia de los requisitos esenciales en el acto administrativo (fs. 5 a 13 vta., del expediente), resolución que motivó la interposición del presente proceso contencioso administrativo.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

9.- Notificada con la presente acción los terceros interesados, no se apersonaron al proceso, por lo que, no habiendo más que tramitar en la causa, mediante decreto de fs. 297, se pronunció el decreto de "Autos para sentencia".

V. De la problemática planteada.

En este punto es necesario dejar claramente establecido que la deficiencia de la demanda no permite identificar con exactitud el objeto de la Litis, por lo que, únicamente se puede "extraer" de la escasa o ninguna fundamentación de la demanda que, en el caso de autos, la Administración Aduanera Potosí, controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y solicita se declare probada su demanda porque considera que las pruebas de descargo presentadas fuera del plazo otorgado en el acta de intervención no pudieron ser consideradas por su extemporaneidad.

Por su parte, la AGIT sostiene que la resolución administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 11/13 de 14 de marzo de 2013, al no haber considerado los documentos de descargo presentados por la Empresa Macanudo S.R.L., carece de la debida fundamentación de hecho y de derecho, aspecto que incidió en que dicha resolución no posea los requisitos esenciales de este acto administrativo, viciándola de nulidad. Solicita se declare improbadamente la demanda, porque además la misma no establece de forma indubitable la errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no siendo posible según el demandado, que este tribunal supla la carencia de carga argumentativa y sustento jurídico, en la que incurre el actor.

VI. Análisis de las problemática planteada.

En primer lugar, antes de ingresar a la resolución de la causa, el Tribunal Supremo de Justicia no puede dejar de mencionar que la demanda resulta totalmente incoherente, imprecisa y hasta inentendible, constituyendo una transcripción de disposiciones legales sin explicar, menos fundamentar el motivo de tal transcripción, aspecto que dificulta el resumen de la misma, pues la falta de pericia técnica del causídico redundante en la dificultad de identificar la pretensión del actor, por lo que, haciendo un esfuerzo para comprender la demanda y relacionándola con el fundamento de la resolución impugnada se ha logrado arribar a la identificación de la controversia para cuya resolución se efectúan las siguientes consideraciones:

Previamente, resulta indispensable considerar si la demanda en cuestión cumple con las exigencias legales para ser considerado como un acto en Derecho, más aún si se considera que la demanda es el acto de iniciación procesal por antonomasia, en la que se configura con motivo de la petición formulada ante un órgano judicial para que disponga la iniciación y el trámite del proceso. Es el acto en el que el demandante o peticionante solicita la apertura del proceso y formula la pretensión que constituirá objeto de éste. Doctrinariamente, siguiendo al tratadista Hugo Alsina, la demanda es considerada como un medio hábil para ejercer el derecho a la acción, siendo la forma común de ejercerlo. La demanda es también definida como un documento cuya presentación a la autoridad (juez o árbitro) tiene por objeto lograr de ésta la iniciación de un procedimiento para sustanciar en él tantos procesos como pretensiones tenga el demandante para ser satisfechas por persona distinta a dicha autoridad.

Al amparo de la puntualización precedente, el Tribunal Supremo de Justicia conviene en afirmar que la demanda en derecho, es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso.

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener: 1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere. 2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere. 3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica. 4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal. 5) la cosa demandada, designándola con toda exactitud. 6) Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión. 7) El derecho, expuesto sucintamente. 8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible. 9) La petición en términos claros y positivos. (arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, la lectura de la demanda, evidencia lo siguiente:

La Administración Aduanera Potosí, transcribió partes del Acta de Intervención GRPTS-C-1002/2012 de 4 de febrero de 2013, del cuadro de valoración POTPI-VA-557/12 de 27 de diciembre de 2012.

Bajo el subtítulo "Análisis de la prueba de descargo y en el acápite referido a "Antecedentes de la demanda", se transcribe una parte de la RND 01-031-05 de 19 de diciembre, que aprueba el procedimiento de régimen de importación para el consumo, transcribe el art. 101 del reglamento de aduana (debió decir de la Ley de Aduana), modificado por el D.S. N° 0784, así como transcribe también el art. 2 del D.S. N° 708, el art. 81 del Cód. Trib., el num. 12-c) del Manual para el Procedimiento por contrabando contravencional, el numeral 11 del inc. A) de la resolución de directorio (debió decir resolución normativa de directorio) 016-06 de 6 de octubre.

Más adelante se realiza una transcripción de cada una de las DUI's, que fueron presentadas en el momento de la incautación de la mercadería, nombrando a personas que no se encuentran inmersas en la demanda ni en los antecedentes administrativos, sin especificar cuál su participación en el caso de autos.

Prosigue realizando transcripción de ciertas resoluciones normativas de directorio del SIN, para concluir que las pruebas presentadas fuera del plazo de los tres días no pueden ser consideradas, menos valoradas y que el plazo de la distancia “no surte efecto legal en el caso”.

Luego de una extensa e innecesaria reproducción de disposiciones legales, en el acápite titulado “Fundamentación Legal”, procede a copiar lo arts. 65, 76, 96-II, 181 81, de la L. N° 2492, 101 del Reglamento a la L.G.A., 2 del D.S. N° 27874, 2 del D.S. N° 708, para concluir como único fundamento rescatable de las transcripciones anotadas que no tiene razón de ser la anulación dispuesta por la AGIT, por cuanto la R.A. AN-GRPGR-SPCCR N° 11/13 de 14 de marzo de 2013, cumple con los requisitos exigidos por ley.

De la relación precedente, resulta más que evidente que la entidad demandante, al presentar su demanda, no ha cumplido con la exigencia del art. 327 del Cód. Pdto. Civ., resultando inconcebible que con la transcripción de disposiciones legales y normas reglamentarias, se pretenda suplir la indicación precisa de los supuestos fácticos correspondientes, y la identificación exacta y precisa de la pretensión que lo impulsa a accionar su derecho, proporcionando a este tribunal los elementos de hecho y de derecho necesarios para efectuar el contraste correspondiente entre el hecho concreto y la norma invocada, para concluir si la actuación administrativa de la autoridad demandada fue correcta o no.

Ante la total ausencia de carga argumentativa, no puede pretenderse que el juzgador supla tal deficiencia y deba “entender” la pretensión del actor.

Se concluye entonces, que es evidente que la administración aduanera, al plantear su demanda no ha observado los requisitos puntuales señalados por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ.; por consiguiente, no ha provisto a esta sala plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ., es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues “el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos”.

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del C.P.C., está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente y con datos erróneos que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

La fundamentación precedente, exige a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la Administración Aduanera, Regional Potosí y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1817/2013 de 30 de septiembre.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, los magistrados Pastor S. Mamani Villca, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



332

Empresa Metalúrgica Vinto c/ Empresa Constructora R&B S.R.L.
Contencioso administrativo

Distrito: Chuquisaca**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 52 a 55, aclarada a fs. 75 y vta., de pago de sanción penal por demora en la ejecución de las obras conforme a la cláusula penal trigésima segunda del Contrato "Construcción de cimentación del horno Ausmelt y compresoras", suscrito entre la Empresa Minera Vinto y la Empresa Constructora R & B S.R.L., decreto de admisión de fs. 77; contestación de fs. 261 a 268 vta.; decreto de fs. 270; los demás antecedentes procesales.

CONSIDERANDO: I.- Que en virtud a la previsión contenida en el art. 3-1 y 3 del Cód. Pdto. Civ. (1975), concordante con la disposición del art. 90 del mismo Compilado, y en consideración al mandato del art. 191 del citado Código, que prevé: "Obligación de juez antes de la sentencia. Los jueces antes de dictar la providencia de autos para sentencia, deberán hacer un prolijo examen del proceso para subsanar de oficio o mandar se subsane cualquier defecto procesal reponiendo obrados en su caso, hasta el vicio más antiguo"; el Tribunal Supremo de Justicia, constituido en su sala plena, ha procedido a la revisión del proceso Contencioso referido precedentemente, evidenciándose los siguientes extremos:

1.- Mediante memorial que cursa de fs. 52 a 55, Félix Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán, en su condición de gerente general de la Empresa Minera Vinto, se apersona ante el Tribunal Supremo de Justicia, para formular demanda Contenciosa de pago de sanción penal por demora en la ejecución de las obras conforme a la cláusula penal trigésima segunda del contrato "Construcción de cimentación del horno Ausmelt y compresoras", bajo modalidad de obra vendida por precio unitario, aduciendo que la empresa demandada debía ejecutar todos los ítems comprendidos en el presupuesto de obra por el precio total de Bs 6.933.028.57, debiendo entregar la obra en un plazo de 120 días hábiles (lunes a sábado) computables a partir de la orden de proceder emitida por el supervisor, pero el contrato administrativo fue varias veces modificado respecto al plazo de vigencia o de ejecución de las obras, estableciéndose definitivamente como fecha de finalización del contrato el 31 de enero de 2012, conforme adenda o contrato modificatorio de 9 de diciembre de 2011.

Acción incoada por los permanentes retrasos en la ejecución de la obra por parte del contratista y al amparo de los arts. 775, 776 y 777 del Cód. Pdto. Civ.; 10 parág. I de la L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011.

2.- Con dicha acción, se emitió el decreto de admisión de fs. 77, en el cual, después de dar por apersonado al gerente general en representación de la Empresa Minera Vinto, se admitió la demanda y corrió traslado a la Empresa Constructora R & B SRL representada por Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez para que responda en el plazo establecido por ley.

3.- Posteriormente, por secretaria de Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, se emitió la provisión citatoria de fs. 92 a 104 para la citación correspondiente a la Empresa Constructora R&B S.R.L., en la persona de su representante legal Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez, practicada la notificación a la persona mencionada, fue devuelta la provisión citatoria por la empresa minera demandante conforme memorial de fs. 107.

4.- En ese sentido, Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez, arrogándose representación legal de la Empresa Constructora R&B S.R.L., sin adjuntar el instrumento de poder necesario para legitimar tal representación, presentó respuesta negativa a la demanda interpuesta con el fundamento que las boletas de garantía ya fueron ejecutadas, por lo que ya se resarcó la concurrencia de la cláusula penal, e interpuso alternativamente excepciones perentorias (fs. 261 a 268 vta.).

5.- Dicha respuesta, ameritó el proveído de 9 de octubre de 2014 de fs. 270, señalando que: "Con carácter previo acredite su personería local, con los requisitos mínimos de especificidad de conformidad a los arts. 810-1, 811-II y 835-I del Cód. Civ., señalando el tipo de proceso, la sala y el tribunal ante quien se apersona, para tal efecto se le otorga el plazo de 10 días hábiles bajo apercibimiento de tenerse por no presentada el memorial".

6.- El 6 de noviembre de 2014, la empresa minera demandante presentó memorial cursante a fs. 330, en el que solicitó se dé cumplimiento al decreto de 9 de octubre de 2014 y disponer la continuación del trámite como corresponde del proceso contencioso, por lo que, se emitió el Auto de 12 de noviembre de 2014 que declaró "Rebelde" ante la ley al demandado Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez representante legal de la Empresa Constructora R&B S.R.L. (sic), purgada la rebeldía de la parte demandada mediante proveído de fs. 335, recién se lo tuvo por legalmente apersonado a Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez en representación de la Empresa Constructora R&B S.R.L., y se arrió a sus antecedentes el certificado de registro en FUNDEMPRESA adjuntado para acreditar su personería.

7.- Luego de emitir providencias de fs. 339 y 342 referidas a que la parte demandante cumpla con las diligencias para librarse nueva provisión citatoria dirigida al actual Procurador General del Estado, la Empresa minera Vinto presentó memorial de 16 de mayo de 2015 de fs. 375 señalando que dio cumplimiento a los proveídos de las fojas citadas, y en su otrosí solicitó que de acuerdo al estado actual de la causa, se disponga pase el expediente a despacho a dictar la resolución correspondiente y que se declare probada la demanda.

8.- Por proveído de 1 de junio de 2015 cursante a fs. 376, en cuanto al memorial de 26 de mayo de 2015 de fs. 375 se dispuso: "Arrímese a sus antecedentes con noticia contraria la provisión citatoria devuelta por Félix Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto", asimismo se decretó: "Al otrosí.- No existiendo nada más que tramitar se decreta el correspondiente autos para sentencia" (sic), notificados los sujetos procesales y el Procurador General del Estado el 24 de junio de 2015.

9.- Por sello de sorteo de causas de Sala Plena cursante a fs. 386 vta., se advierte que el presente proceso fue sorteado el 30 de marzo de 2017, designando como Magistrado Relator al Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

CONSIDERANDO: II.- Que, de los antecedentes descritos ut supra, y tomando en cuenta que la dirección del proceso, de acuerdo con la previsión del art. 87 del CPC-1975, determina que todo juez o tribunal debe velar por el cumplimiento de las normas que tienen que ver -en este caso-, con las referidas a la representación por mandato, así como también de los arts. 777 y 354 del CPC-1975, referidos al procedimiento establecido para procesos contenciosos; cabe señalar que:

En cuanto a las normas del Código Civil citadas, señaladas en el decreto de fs. 270 de obrados, con el fin que Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez acredite su personería como representante legal de la Empresa Constructora R&B S.R.L. a través de poder especial; resulta menester indicar que, de los antecedentes del proceso descritos en el Considerando I del presente fallo, se advierte que en el decreto de admisión de fs. 77, al correr traslado a la parte demandada, señaló: "Traslado a la Empresa Constructora R&B S.R.L. representada por Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez para que responda dentro el término establecido en el art. 345 del Cód. Pdto. Civ. más el que corresponda en razón de distancia..." (Sic), asimismo, mediante provisión citatoria de fs. 92 a 104 para la correspondiente citación a la empresa demandada, se señaló: "Provisión citatoria: Que dirige el Tribunal Supremo de Justicia al Tribunal Departamental de Justicia de Oruro, para la citación a la Empresa Constructora R&B SRL, en la persona de su representante legal Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez..." (Sic), especificando el domicilio respectivo para que mediante su representante legal responda a la demanda contenciosa formulada por la Empresa Minera Vinto, constando la notificación practicada por el oficial de diligencias de presidencia y sala plena del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro a la persona mencionada en ambos actuados procesales descritos líneas arriba, es decir, a Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez (ver fs. 77, 92 y 106 de obrados), diligencia de notificación que fue reconocida y devuelta por la Empresa minera demandante según evidencia el memorial que presentó a fs. 107 ya que manifestó su consentimiento en cuanto a la calidad de representante legal a Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez de la empresa constructora demandada.

De lo expuesto, se advierte que, en el trámite de la causa, primero se le otorga y reconoce la calidad de representante legal de la Empresa Constructora R&B S.R.L. a Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez desde el decreto de admisión de fs. 77 de obrados, y posteriormente sin mayor fundamento, se emitió el decreto de fs. 270, que desconoció dicha representación legal ya reconocida en varios actuados del proceso (decreto de admisión, provisión citatoria, citación con la presente demanda contenciosa), en favor del mencionado Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez, en tal sentido y considerando el art. 60 del CPC-1975, en cuanto a los "efectos de la admisión de la personería" en los procesos civiles, establece que una vez que se admite la personería, como se dio en el presente caso desde el decreto de admisión y como también en posteriores actuados ya referidos, Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez como apoderado de la Empresa Constructora demandada, tendría que haber asumido las responsabilidades que las Leyes le imponen conforme al artículo citado; por consiguiente, resultan incongruentes y viciados de nulidad los actuados de este tribunal respecto a la representación legal de Nicolás Antonio Ruegenberg Jerez, para apersonarse al proceso y responder a la demanda en nombre de la empresa constructora demandada conforme los argumentos expuestos, vicios que residen desde el decreto de fs. 77 de obrados, es decir, desde el proveído de admisión a la presente demanda por haber corrido en traslado con dicha admisión a un representante legal de la empresa demandada, cuya representatividad aún no estaba acreditada en el proceso, por lo que, únicamente se debió correr traslado con la demanda y su respectiva admisión al demandado conforme establece el art. 334 del CPC-1975; es decir, a la Empresa Constructora R & B S.R.L. y no así a una persona individual en particular, de quien a ciencia cierta no se conocía que se ostentaba o no la representación anunciada por el demandante al iniciar la presente demanda, como tampoco al emitir el decreto de admisión; arrastrándose posteriormente una serie de vicios procesales en futuros actuados emitidos en la presente causa a raíz de tal circunstancia.

Adicionalmente a lo expuesto y de una revisión minuciosa de los datos del proceso, se evidencia también que, se omitió dar cumplimiento a los arts. 777 y 354 ambos del Adjetivo Civil, disposiciones legales referidas al procedimiento establecido para los procesos contenciosos, que establecen que en la tramitación de la causa, esta debe sujetarse a lo previsto para el proceso ordinario de hecho o de puro derecho, según la naturaleza del asunto, mismas que al ser de orden público y cumplimiento obligatorio, según previsión del art. 90 del mismo cuerpo de Leyes, su observancia es inexcusable.

Así mismo, debe observarse en el presente asunto lo establecido por el art. 17 de la Ley del Órgano Judicial N° 025 (LOJ) referida a la "Nulidad de actos determinada por Tribunales", nulidad que obliga a este tribunal a una rigurosa revisión sobre el cumplimiento de las normas y actuados que rigen todo proceso instaurado en sede jurisdiccional, máxime si esta institución se constituye en cabeza de la estructura del órgano judicial, debiendo velarse por el cumplimiento, sobre todo, de los principios de legalidad previsto por el art. 30-6 de la L.O.J. y del debido proceso establecido en el art. 115-II de la C.P.E., en relación con el art. 30-12 de la L.O.J., entendido como el conjunto de requisitos que debe observar toda servidora o servidor judicial en las instancias procesales, conforme a la Constitución Política del Estado, los Tratados y Convenios Internacionales de Derechos Humanos y la Ley, por consiguiente, en vía de saneamiento procesal se debe anular obrados hasta el vicio más antiguo conforme los arts. 334, 191, 777, 354 y 90, todos del CPC-1975, 115-II de la C.P.E. y 30-6 y 12 de la L.O.J.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, resuelve:

1. Dejar SIN EFECTO el sorteo de la presente causa contenciosa, signada con el número 56/2014.
2. Ante los evidentes vicios de nulidad acaecidos en el presente, en vía de saneamiento procesal, ANULAR obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la providencia de admisión de la demanda cursante a fs. 77 de obrados.
3. Remitir el proceso al magistrado tramitador para que realice la tramitación correspondiente de la causa conforme el art. 334 del CPC-1975 en cuanto a la admisión a la demanda contenciosa, y en cuanto al procedimiento, dando estricto cumplimiento del art. 777 en relación con el art. 354-I, II y III, ambos del Adjetivo Civil citado, por tratarse de un proceso contencioso.
4. Disponer la notificación a las partes con la presente resolución.

No suscriben las magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



333

**Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 58 a 63, en la que Mario Vladimir Moreira Arias en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicios de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2174/2013 de 9 de diciembre pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 104 a 108, réplica de fs. 114-115, dúplica de fs. 136 a 138 y el apresamiento mediante memorial de fs. 128 a 131 del tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la administración tributaria en ejecución de las Órdenes de Verificación 3912OVE00034, 3912OVE00035, 3912OVE00036 todas de 20 de marzo de 2012, verificó las transacciones y elementos específicos relacionados con el IUE por el contrato anticrético firmado por Manaco Manufacturas Boliviana S.A., con Juan Carlos Laguna Quiroga en el periodo fiscal de abril a diciembre de 2008, de enero a diciembre de 2009 y de enero a octubre de gestión 2010, bajo la modalidad de verificación específica del IUE.

La fiscalización fue realizada sobre base cierta de conformidad al art. 43-I de la L. N° 2492 habiéndose emitido la vistas de cargo 26-00030-13, 26-00031-13, 26-00032-13 todas de 11 de marzo de 2013, que establecen la liquidación previa de la deuda tributaria, incluyendo impuesto omitido actualizado, interés y calificación preliminar de la conducta y previa evaluación de los descargos presentados, fueron emitidas las resoluciones determinativas Nos. 17-00189-13, 17-00190-13, 1700191-13 de 10 de junio de 2013.

Habiéndose interpuesto recurso de alzada en contra de esas resoluciones, fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 435/2013 de 27 de septiembre, que de forma incorrecta, revocó totalmente estableciendo que los contratos de anticréticos de personas jurídicas no se encuentran alcanzados por el IUE, acto administrativo impugnado por la administración tributaria a través del recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución que se impugna en el presente proceso que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Con relación a que los capitales anticréticos no forman parte del impuesto sobre las utilidades de las empresas, señaló que el art. 42 de la L. N° 843, respecto al principio de fuente, establece que son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir. También transcribió el art. 4-a) y d) del D.S. N° 24051, y refirió que de la norma citada se colige que los contratos de anticréticos se encontrarían alcanzados y son objeto de imposición para el IUE en contradicción a lo argumentado por Manaco.

Con relación a la inexistencia de reglamentación expresa sobre ingresos presuntos en capitales anticréticos, señaló que en la resolución jerárquica fueron vulnerados los arts. 27 de la L. N° 843, 7 del D.S. N° 21530 y 8 de la L. N° 2492 y refirió que la administración tributaria en cumplimiento de la disposición citada, ha utilizado por analogía, la forma de determinación de la base del cálculo de ingreso por concepto anticréticos del RC-IVA para el IUE y que la deuda tributaria determinada de forma preliminar en las vistas de cargo fue establecida sobre base cierta empleando para ello, la documentación e información que el mismo contribuyente proporcionó, permitiendo conocer de forma directa e indubitable el hecho generador del impuesto.

Con el título "el concepto de ingreso presunto se aplica solo a personas naturales", señaló que la L. N° 843 en sus arts. 37 y 39, establece que son sujetos del IUE, las empresas privadas, sociedades anónimas, empresas unipersonales, entendiéndose como empresa toda unidad económica inclusive de carácter unipersonal que realice actividades industriales y comerciales. Refiere que la R.A. N° 05-00041-99 de 13 de agosto, en su numeral 3 señala, que las personas que son dueñas de empresas unipersonales y que además, perciban ingresos por

concepto de alquileres u otros ingresos, están obligadas a consolidar dichos ingresos en sus estados financieros y determinar sus utilidades o pérdidas al cierre de la gestión fiscal.

Manifiesta que de acuerdo a la norma enunciada, en ningún momento se realizan exclusiones en relación a la personería jurídica de los contribuyentes, que “la taxación no es limitativa sino enunciativa” (sic) y que por tanto, no existe fundamento válido que sirva como descargo para que se desestimen los cargos de la Administración Tributaria establecidos en la resoluciones determinativas.

Sobre la determinación de la utilidad neta imponible sobre base contable, la resolución impugnada vulnera la normativa utilizada por la administración tributaria, con es el caso del art. 80 de la L. N° 2492 que deja establecido que las presunciones establecidas por las leyes tributarias no admiten prueba en contrario y que en materia tributaria existe la presunción para la determinación de la base imponible de determinados impuestos y tal como se encuentran alcanzados y son objeto de imposición para el Impuesto sobre Utilidades de las Empresas, por tanto, es absoluto que el cumplimiento de la ley tributaria está por encima de las normas contables tal como lo establece el art. 5 de la L. N° 2492 habiendo transcrito el mismo.

Señaló que por lo expuesto la resolución impugnada carece de fundamentación legal, toda vez que en los antecedentes administrativos acompañados en calidad de prueba preconstituída, se demuestra que el procedimiento de determinación fue dentro del marco de la normativa tributaria citada precedentemente y que el contribuyente no cumplió el pago del IUE de la gestión 2008, de los periodos de abril a diciembre de 2009 y de enero a octubre de 2010. Concluye señalando que además la resolución impugnada vulnera la L. N° 843 arts. 27, 37, 39 y 42; el art. 4 del D.S. N° 24051; art. 7 del D.S. N° 21530; arts. 5, 8 y 80 de la L. N° 2492 y la R.A. N° 05-00041-99 de 13 de agosto en su núm. 3.

I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia se revoque totalmente la resolución impugnada, la resolución de alzada y se declare firme las RR.AA. Nos. 17-00189-13, 17-00190-13, 1700191-13 de 10 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esa demanda, el director ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta a señalando que debe tenerse presente que el contrato de anticresis no genera ganancia per se, toda vez que en los hechos se suscita el préstamo de un inmueble a cambio del préstamo de capital, siendo que los ingresos resultan en todo caso del usufructo del bien inmueble por parte del acreedor; de esta forma, para el caso de personas naturales, se establece una presunción no podría adecuarse a la naturaleza del IUE, toda vez que las empresas sujetas al impuesto se encuentran obligadas a llevar registros contables, en los cuales deberá registrarse todo ingreso que perciban por la explotación del bien inmueble, pudiendo aplicar la administración tributaria “presunciones” sobre los ingresos obtenidos y utilidades generadas cuando se susciten las causales previstas en el art. 44 del C.T.B..

Añadió que el IUE no grava simplemente el ingreso habitual de la persona sino la utilidad obtenida por la empresa, que de acuerdo con el art. 40 del C.T.B., emerge de los estados financieros, cuando de la comparación de los ingresos con los gastos, se obtiene un resultado positivo, no siendo factible confundir la naturaleza de los conceptos ingreso y utilidad.

Citando el art. 42 del C.T.B., menciona que el IUE no grava simplemente el ingreso habitual sino la utilidad obtenida por la empresa que de acuerdo al art. 40 de la citada Ley, emerge de los estados financieros cuando de la comprobación de los ingresos con los gastos se obtiene resultado positivo.

Definiendo el concepto anticresis, señaló que la administración tributaria confiesa haber utilizado por analogía la forma de determinación el RC-IVA, y al evidenciar la instancia jerárquica ese extremo, señaló que la administración tributaria para la determinación de la base imponible del IUE por el contrato de anticrético sujeto a revisión, aplicó las normas del RC-IVA las cuales de conformidad con el art. 7 del D.S. N° 21531 citado en las vistas de cargo, determinan que en los contratos de anticrético se considerará ingreso el 10% del monto total de la operación, del cual se imputa por duodécimas a cada periodo fiscal mensual para obtener el ingreso presunto mensual de las personas naturales o sucesiones indivisas gravadas por el RC-IVA.

Apuntó que no obstante, de considerarse que tal como prevén los arts. 19 y 24 de la L. N° 843, el RC-IVA grava el ingreso de las personas naturales y sucesiones indivisas, las cuales no se encuentran obligadas a llevar registros contables en los que se puede determinar si el inmueble recibido como efecto del contrato de anticresis implicó generación de frutos, tales como son los ingresos obtenidos por concepto de alquiler. Debe tenerse presente que el contrato de anticresis da al acreedor, aparte de una garantía del cumplimiento de la obligación, la facultad de hacer suyos los frutos que produzca la cosa, en compensación a los intereses del crédito, por lo cual, los ingresos que perciba el contribuyente por efecto del usufructo del bien inmueble, se verán reflejados en el estado de resultados y por lo tanto, serán susceptibles de generar utilidades de fuente boliviana que estarán alcanzadas por el IUE.

Indica que siendo la analogía un método de interpretación de la norma tributaria que según nuestra legislación, solo es admitida cuando existen vacíos legales, no resulta aplicable en el presente caso toda vez que la forma de determinación de la base imponible del IUE se encuentra prevista expresamente en la L. N° 843 y su Reglamento, estableciéndose los mismos estarán en función a los ingresos de fuente boliviana y a los ajustes y deducciones que se realicen de acuerdo a las previsiones normativas.

Con relación a si los contratos de anticrético se encuentran gravados por el IUE, reiteraron que el contrato por sí solo no se encuentra alcanzado por el IUE, excluyendo de dicho alcance a la utilidad que emerja del cumplimiento de las condiciones, tanto para el deudor, como para el acreedor, en el entendido que el IUE grava las utilidades para fuente boliviana, resultante de los estados financieros de una gestión anual de conformidad a las previsiones de los arts. 36 y 42 de la L. N° 843.

Señala que las normas del RC-IVA resultan inaplicables al presente caso, debido a que ese impuesto grava el ingreso de conformidad a los arts. 19 y 24 de la L. N° 843 de las personas naturales y sucesiones indivisas, en tanto el IUE grava la utilidad de las empresas de

acuerdo al art. 40 de la misma norma, emerge de los estados financieros, cuando de la comparación de los ingresos con los gastos se obtiene resultado positivo, siendo evidente que la distinta naturaleza de los conceptos ingreso y utilidad refuerzan la inaplicabilidad de las normas del RC-IVA para establecer la base imponible del IUE. Por otro lado indica que no se pudo advertir que la administración tributaria hubiera identificado alguna utilidad generada por el contrato anticrético objeto de verificación, en los periodos sujetos a revisión, es decir, no ha establecido una base imponible sobre la que pueda determinarse una deuda tributaria por el IUE, resultando inaplicable tanto las normas del RC-IVA como analogía y en el marco de las normas que rigen el IUE, no estableció base imponible sobre la que pueda determinarse la deuda tributaria.

Señaló dentro el Sistema de Doctrina Tributaria otras resoluciones jerárquicas entre ellas la AGIT-RJ/0973/2013 y como jurisprudencia el A.S. N° 405/13 de 19 de septiembre de 2013 dictada por el Tribunal Supremo de Justicia.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

El 23 de marzo de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula al representante legal de Manaco S.A., con las ordenes de verificación 3912OVE00034, 3912OVE00035 y 3912OVE00036- Form7531 de 20 de marzo de 2012 y Requerimientos N° 00114026, 001140027 y 00114028 con alcance verificación de las transacciones hechos y elementos específicos relacionados con el IUE por el contrato anticrético firmado con el con el señor Juan Carlos Laguna Quiroga, por los periodos abril a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y de enero a octubre de 2010.

El 22 de febrero y 30 de marzo de 2012 Manaco S.A., presentó a la Administración Tributaria los Testimonios 579/2008 y 2206/2008 de documento de compromiso de cancelación parcial del capital de anticrético legalizado, documento de cancelación de contrato de anticrético, depósito a cuenta N° 46717612 y recibo de caja, control de valores N° 3932621054 y 3933622283 según consta en el acta de recepción y devolución de documentos, además presento una nota que indica que no se consigna el importe respectivo por el anticrético para la determinación del IUE de las gestiones solicitadas.

El 18 de marzo de 2013 se notificó a representante legal de Manaco S.A., con las Vistas de Cargo N° 26-00030, 26-00031-13 y 26-00032-13 de 11 de marzo de 2013 donde se estableció reparos por el IUE sobre base cierta de las gestiones fiscales de 2008 abril a diciembre de 2009, de enero a diciembre y 2010 enero a diciembre, por un monto de 17.135 UFV, 21081 UFV y 14.586 UFV respectivamente, debido a que no se consignó el ingreso correspondiente al contrato de anticrético de conformidad al art. 47 de la L. N° 843, art. 4 del D.S. N° 24051 y art. 7 del D.S. N° 21531 y calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, en aplicación los arts. 160-3) y el 165 de la L. N° 2492.

La administración tributaria dictó las RR.DD. Nos. 17-00189-13, 1700190-13 y 17-00191-13 de 10 de junio, habiendo notificado al representante legal de Manaco S.A. el 18 de junio, donde se determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente en las sumas de 10.030 UFV, 21.052 UFV y 14.630 UFV respectivamente, incluyendo tributo omitido, intereses y sanción por la omisión de pago por el IUE de los periodos abril a diciembre de 2008, enero a diciembre de 2009 y enero a octubre de 2010.

Habiendo recurrido Manaco S.A. contra las RR.DD. Nos. N° 17-00189-13, 1700190-13 y 17-00191-13 de 10 de junio, interponiendo recurso de alzada que fue resuelto por resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-CBA/RA 0435/2013 de 27 de septiembre, que revocó totalmente las RR.DD. Nos. 17-00189-13, 1700190-13 y 17-00191-13 de 10 de junio.

A lo que la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución que se impugna en el presente proceso que determinó confirmar la resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-CBA/RA 0435/2013 de 27 de septiembre.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso de autos, la Administración Tributaria solicitó la revocatoria de los actos emitidos en instancia de impugnación tributaria porque considera que la determinación de la deuda tributaria fue correcta y que fueron vulnerados los arts. 27 de la L. N° 843, 7 del D.S. N° 21530 y 8 de la L. N° 2492, con base en los que ha utilizado por analogía la forma de determinación de la base del cálculo de ingreso por concepto anticréticos del RC-IVA para determinar el IUE del contribuyente en las gestiones verificadas; que además, la deuda tributaria fue establecida sobre base cierta empleando para ello, la documentación e información que el mismo contribuyente proporcionó, permitiendo conocer de forma directa e indubitable el hecho generador del impuesto.

A efecto de resolver la controversia planteada, se tiene que a través de la L. N° 843 el legislador ha determinado gravar con impuestos determinadas actividades de los sujetos económicamente activos, a los que denomina sujetos pasivos de la obligación tributaria y en directa observancia de la garantía constitucional señalada por el art. 323 de la C.P.E.; ha determinado cuáles son los impuestos vigentes en el Estado; cuál es el hecho imponible y la forma de su determinación. Así también, el art. 6 del Cód. Trib., boliviano señala claramente que solo la ley puede crear, modificar, suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible o el límite máximo y mínimo de la misma y designar al sujeto pasivo y entre otros, excluir hechos económicos gravados del objeto del tributo como ocurre en el caso, en el que los contratos de anticresis no han sido incluidos en el alcance de utilidades que grava el IUE, motivo por el cual, no podía utilizarse la analogía para determinar una deuda tributaria.

Ahora bien, el art. 8 del C.T.B., respecto a los métodos de interpretación reconocidos por la norma tributaria señala expresamente:

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

En el caso, la administración tributaria determinó reparos a favor del Fisco por los contratos de anticresis firmados por el contribuyente Manaco S.A. con Juan Carlos Laguna Quiroga por la suma de \$us 80.000 y, consideró que dicho monto debía ser sujeto del IUE y para la determinación de la deuda tributaria, aplicó por analogía la base de cálculo aplicable para el RC-IVA para el IUE, consecuentemente, vulneró el señalado art. 8-III del C.T.B., como acertadamente observó la autoridad demandada.

Se tiene también, que la administración tributaria pretendió utilizar una extensión a su favor, al suponer que se trataba de situaciones supuestamente análogas en un sentido simplista y en oposición a su verdadera naturaleza, significado y correcta aplicabilidad como medio de integración de la Ley, olvidando que la analogía tiene una función de integrar y no de interpretar, en el entendido que la ley solo se la interpreta cuando existe y se la integra cuando la norma no existe, en el caso, la forma de determinación de la base imponible del IUE se encuentra prevista expresamente en la L. N° 843 y su reglamento estableciéndose que la misma está en función a los ingresos de fuente boliviana y los ajustes y deducciones de conformidad a la normativa señalada con base en las utilidades resultantes de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión.

A ello se añade que la administración tributaria no identificó la utilidad generada con relación al contrato de anticrético que fue objeto de verificación y no determinó la base imponible sobre la que determinó la deuda tributaria por el IUE, resultando inaplicables las normas del RC-IVA por analogía, por los fundamentos desarrollados precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico N° AGIT-RJ N° 2174/2013 de 9 de diciembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



334

Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 20, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 2200/2013, pronunciada el 9 de diciembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 26 a 32 vta.; réplica de fs. 51 a 53; dúplica de fs. 56-57 vta.; apersonamiento del tercero interesado a fs. 69 y 75 a 81; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda solamente señala como antecedentes que el 19 de mayo de 2009 mediante Requerimiento N° 104803-F: 4003, el SIN solicitó la presentación de documentación correspondiente al IVA del periodo fiscal marzo de 2004, por tal requerimiento, el contribuyente remitió la Factura. N°1900 emitida por el Comando General del Ejército Comando de Ingeniería, registro de Ejecución de gastos C-31 N° 14/2004, libro de compras IVA.

El 17 de junio de 2009, la administración tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/2009 contra el contribuyente Prefectura del Departamento de La Paz (ahora Gobierno Autónomo Departamental de La Paz) por el Incumplimiento del deber formal relacionado con el registro del importe sujeto al IVA en el Libro de Compras IVA en medio magnético, considerando que el contribuyente registró con error el importe de la Factura N°1900, contraviniendo lo dispuesto en la R.A. N° 05.043.09 num. 88-h).

El 22 de octubre de 2009, Pablo Ramos Sánchez en representación legal del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz mediante memorial, solicitó la prescripción de la obligación generada por el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/2009 conforme el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.).

Posteriormente, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, respondió al contribuyente mediante R.A. N° 000353/2012 de 11 de octubre declarando improcedente la solicitud de prescripción interpuesta contra el auto inicial de sumario contravencional, notificando al contribuyente por cédula el 31 de mayo de 2013, motivo por el cual impugnó a los 19 días del mes de junio la citada resolución.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del SIN señala que la AGIT tiene una equivocada percepción de la normativa, porque se interrumpió la prescripción por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del sujeto pasivo con la nota presentada el 21 de mayo de 2009, donde solicita una prórroga de 48 horas de presentación de documentación de descargo y con la notificación del auto de sumario contravencional conforme el art. 61 del C.T.B., evidenciándose que dicha notificación fue el 8 de octubre de 2009 al contribuyente y el memorial presentado por el sujeto pasivo es de 22 de octubre de 2009, por lo que, se dio a conocer la multa impuesta por el SIN al evidenciar contravenciones a deberes formales y por otra reconoció la deuda existente antes de que la prescripción operase, es decir, antes de diciembre de 2009, debiendo volverse a computar el término a partir del 1 de noviembre de 2009 por haberse producido la interrupción de la prescripción al tener conocimiento con la notificación del auto inicial de sumario contravencional del deber formal incumplido.

Manifiesta también, la aplicación del Código Civil para interrumpir la prescripción, debido a que el art. 62 del C.T.B. adolece de un vacío legal porque no hace mención a los efectos de la constitución en mora del deudor, por lo que en aplicación del art. 8-I y III del C.T.B. y la analogía será admitida para llenar vacíos legales, en concordancia con el art. 5-4 del mismo Adjetivo Tributario, que reconoce a las leyes como fuente del derecho tributario, corresponde remitirse a los principios establecidos en el art. 340 del C.C., que concuerda plenamente con el art. 1503-II del C.C., que establece que la prescripción se interrumpe por cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor, por lo que, en el presente caso, el contribuyente fue notificado con el auto inicial de sumario contravencional interrumpiendo esta, demostrando ser un reconocimiento tácito de la deuda, por lo que se debe comenzar nuevamente el primer día hábil del mes siguiente no operando prescripción alguna.

Continúa indicando que, respecto a la prescripción se debe aplicar el art. 324 de la C.P.E., que establece que no prescriben las deudas por daños económicos causados al Estado conforme el principio de jerarquía normativa consagrado en el art. 410-II de la C.P.E., por lo que, al revocar equivocadamente la R.A. N° 000353/2012 de 11 de octubre, violó el art. 324 de la C.P.E., y dicha disposición legal se encuentra del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado y las sanciones como tal están comprendidas dentro los ingresos que el mismo percibe para el cumplimiento de sus fines, y por tales motivos, se dictó la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, que expresa que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles en su art. 3-II.

De la misma manera, respecto a la prescripción, indica que las L. Nos. 291 y 317 modificaron el art. 59 del C.T.B., señalando claramente que las deudas tributarias determinadas son imprescriptibles, citando como jurisprudencia la Sentencia N° 211/2011 de 5 de junio emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, refiriendo que las deudas del Estado no prescriben.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, se emita sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa, revocándose totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2200/2013 de 9 de diciembre, y en consecuencia, se mantengan firme y subsistente en su totalidad la R.A. N° 00353/2012 de 11 de octubre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 1 de octubre de 2014, que cursa de fs. 26 a 32 vta., y señala lo siguiente:

En cuanto a la interrupción del cómputo de la prescripción de la sanción; señala que el presente caso trata de una multa que emerge por el registro erróneo del importe sujeto al IVA en el Libro de Compras en medio magnético del contribuyente de la Factura N°1900 de 25 de marzo de 2004 correspondiente al periodo marzo de 2004, por lo que, de acuerdo a los arts. 59 y 60 del C.T.B., el cómputo de la prescripción (de cuatro años) se inició el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008.

Asimismo, indica que, el 21 de mayo de 2009 mediante Nota CITE: SDAF-DC-CE-065/09, la Prefectura del Departamento de La Paz solicitó prórroga para la remisión de documentación solicitada mediante Requerimiento N° 104803 de 19 de mayo de 2009, el 8 de octubre de 2009, la administración tributaria notificó personalmente al sujeto pasivo con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 258/2009 de 17 de junio y la solicitud de prescripción mediante memorial presentado el 22 de octubre de 2009, fueron posteriores al término de la prescripción del periodo de marzo de 2004, que concluyó el 31 de diciembre de 2008, por lo que, el hecho de presentar solicitudes ante la Administración Tributaria Municipal no constituye un reconocimiento expreso ni tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo, ya que como todo contribuyente goza del derecho de petición de conformidad al art. 24 de la C.P.E., el cual no involucra ni representa una forma de reconocimiento de la obligación tributaria o como en el presente caso, de un incumplimiento de deber formal, por tanto, no existen causales de interrupción o suspensión del cómputo de la prescripción respecto al periodo fiscal citado, conforme los arts. 61 y 62 del C.T.B.

En cuanto a la aplicación subsidiaria del Código Civil para interrumpir la prescripción; señala que existe una previsión específica que determina la interrupción del cómputo de la prescripción, como es el reconocimiento de la deuda o la notificación con el acto administrativo que en este caso sería la Resolución Sancionatoria, por lo que se tiene que en el C.T.B. no existe vacío legal alguno respecto a las causales de suspensión o interrupción de la prescripción, las que se sustancian conforme a los arts. 61, 62 y 154 del C.T.B., por lo que, no corresponde la aplicación subsidiaria del sustantivo civil para interrumpir el plazo de la prescripción como equivocadamente pretende la administración tributaria quedando desestimado dicho argumento.

Por lo expuesto, señala que el demandante pretende una aplicación incorrecta de la norma, puesto que desea desconocer que en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio, lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo, por la negligencia en determinar el adeudo tributario y no así los tributos como tales, y al ser la seguridad jurídica un principio consagrado en la C.P.E., es aplicable en el ámbito tributario, puesto que la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323 del C.P.E., determina que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, similar tratamiento merecen los arts. 3-II de la L. N° 154, 52 de la L. N° 1340 (C.T.B.) y 59 de la L. N° 2492 (C.T.B.), que no se refieren a la prescripción de la deuda tributaria, sino a las acciones o facultades del SIN, por lo que, su inacción para la determinación y cobro de la deuda tributaria no puede atribuirse al sujeto pasivo como daño económico al Estado, debido a que la Ley otorga medios respectivos para que el SIN efective su determinación y cobro de la deuda tributaria en un determinado tiempo, por lo que no corresponde la aplicación de los arts. 324 de la C.P.E., y 3 de la L. N° 154.

Continúa señalando la AGIT que se realizó el cómputo de la prescripción conforme la norma vigente aplicable al caso específico, por lo que la valoración respecto a un acto que supuestamente hubiere interrumpido el término de la prescripción, no resulta evidente, puesto que la autoridad jerárquica apegó su análisis y decisión a la revisión de antecedentes administrativos.

Respecto al punto que no se aplicó la Sentencia N° 0211/2011 de 5 de junio; señala que, tanto la ARIT como la AGIT manifestaron que existe un vacío jurídico en la L. N° 1340 (C.T.B.), respecto al cómputo del plazo de prescripción, refrendando incluso la sentencia citada; sin embargo, en ambas instancias indicaron que no ocurre lo mismo con la L. N° 2492 (C.T.B.), es decir, no existe vacío legal alguno respecto al término para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, habiéndose previsto el término de 4 años para dicho efecto como señala el art. 59 del C.T.B.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDT V.3 de la administración tributaria, respecto a la facultad de ejecutar la deuda y su prescripción, las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ Nos. 0438/2013, 2282/2013, 2293/2013, 0080/2014 y 0089/2014; respecto al cómputo de la prescripción, las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ Nos. 0097/2010, 2167/2013, 2231/2013, 2293/2013 y 0044/2014; como jurisprudencia citó el A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre y Sentencia de Sala Plena N° 396/2013 de 18 septiembre.

Finaliza señalando que la demanda contenciosa administrativa incoada por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución de Recurso Jerárquico.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2200/2013 de 9 de diciembre emitida por la AGIT.

III. Contestación del tercero interesado.

Eugenia Beatriz Yuque Apaza y Milenca Bernardina Pinto Flores, en su condición de Secretaria Departamental de Asuntos Jurídicos y Directora de Gestión Jurídica, respectivamente, del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz con memoriales que cursan de fs. 67 a 69, 75 a 81, se apersonaron al proceso y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos, señalaron que la prescripción es de cuatro años cuyo inicio de cómputo es el 1 de enero de 2005 y el vencimiento del precitado plazo es el 31 de diciembre de 2008, por lo que a partir del 1 de enero de 2009 la obligación ya se encontraba prescrita y en consecuencia, todos los actos de la administración tributaria que fueren posteriores al vencimiento del plazo de prescripción, carecen de relevancia y efectividad jurídica ya que ninguno de ellos interrumpe ni suspende la prescripción debido a que ya operó la misma, es decir, antes de la emisión de los actos del SIN.

Agregó que la administración tributaria realizó una errónea interpretación del art. 324 de la C.P.E., porque la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado son aplicables a las deudas que resulten por la inadecuada Administración Económica y Financiera del Estado, por lo que no involucran a las deudas tributarias, sino al daño ocasionado por una incorrecta administración económica-financiera que está regulada en la L. N° 1178 Ley de Sistema de Administración y Control Gubernamentales (SAFCO).

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta en todos sus aspectos, disponiéndose a tal efecto el archivo de obrados.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 19 de mayo de 2009, la administración tributaria, mediante Requerimiento N° 104803, solicitó al contribuyente Prefectura del Departamento de La Paz, la presentación de documentación correspondiente al periodo marzo de 2004 del IVA, consistente en Libros de Compras IVA, Notas Fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, comprobante egresos y la Factura N°1900, advirtiéndole que su incumplimiento será considerado como una contravención del art. 70 del C.T.B., dando lugar a la sanción prevista en el art. 162 del código citado.

2. El 21 de mayo de 2009, mediante Nota Cite: SDAF-DC-CE-065/09 de fs. 8 del Anexo 2, el secretario departamental administrativo-financiero de la Prefectura del departamento de La Paz solicitó al SIN una prórroga de 48 horas para la presentación de los documentos anteriormente descritos; asimismo mediante Nota Cite: SDAF-DC-CE-066/09 de 22 de mayo de 2009 presentó la Factura N°001900, el Registro de Ejecución de Gastos C-31 N° 14/2004 y el libro de compras IVA conforme consta a fs. 10 a 21 del Anexo 2.

3. El 8 de octubre de 2009, el SIN notificó al representante legal de la prefectura del departamento de La Paz actual Gobierno Autónomo Departamental de La Paz, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 258/2009 de 17 de junio, disponiendo el inicio del sumario contravencional por incumplimiento de deberes formales contra el gobierno señalado, otorgando 20 días para que formule sus descargos o cancele la sanción por su conducta la suma de 1.500 UFV conforme los arts. 166, 168 del C.T.B. y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0012-04.

4. El 22 de octubre de 2009, mediante memorial el prefecto de ese entonces del Departamento de La Paz, formuló excepción de prescripción en virtud a que la facultad de imponer sanciones administrativas del SIN prescribieron, sobrepasando el tiempo establecido en el art. 59 del C.T.B., por lo que, solicitó se pronuncie resolución determinativa final declarando prescrita la acción.

5. El 11 de octubre de 2012, el SIN emitió la R.A. N° 00353/2012, que declaró improcedente la solicitud de prescripción interpuesta contra el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 258/2009 de 17 de junio, por registro con error de los libros de Compras IVA en medio magnético, siendo legalmente notificado el contribuyente a hrs. 12:00 del día 31 de mayo de 2013, con la citada resolución administrativa.

6. El 19 de junio de 2013, las representantes legales del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz plantearon recurso de alzada, resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0967/2013 de 23 de septiembre, que revocó totalmente la Resolución N° 00353/2012 de 11 de octubre, y consecuentemente, declara extinguida por prescripción la facultad de la administración tributaria para imponer la sanción por Incumplimiento al Deber Formal de registro en el Libro de Compras IVA correspondiente al periodo fiscal marzo de 2004 (las negrillas son nuestras).

7. Ante dicha Resolución, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN interpuso recurso jerárquico; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2200/2013 de 9 de diciembre, que confirmó la Resolución de Alzada N° 0967/2013 de 23 de septiembre; en consecuencia, se revoca la Resolución N° 00353/2012 de 11 de octubre, declarándose extinguida por prescripción la facultad de la Administración Tributaria para sancionar el Incumplimiento al deber formal relacionado al registro incorrecto del importe sujeto a IVA en el Libro de Compras IVA en medio magnético correspondiente al periodo marzo de 2004, conforme establece el art. 212.I.b) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975.

9. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 110 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para sancionar el incumplimiento al deber formal del IVA correspondiente al periodo fiscal marzo de 2004 del contribuyente conforme al art. 59 de C.T.B. en contradicción a lo dispuesto por el art. 324 de la C.P.E. sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; y si existió o no la interrupción a la prescripción por reconocimiento expreso de la obligación por parte del contribuyente conforme el arts. 61 del C.T.B.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto a la prescripción, el cómputo de la misma y las causas de interrupción en la normativa tributaria boliviana.

En ese sentido, por su orden se señala:

1.- Sobre la prescripción.

Previamente se conceptualiza la normativa legal aplicable al caso. En este sentido, el art. 59 del C.T.B., señala que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria; imponer sanciones administrativas, ejercer su facultad de ejecución tributaria. A su vez el art. 60 señala que el término de la prescripción se computará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. A su turno el art. 61-I, indica que se interrumpe la prescripción por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; o por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo, como también por la solicitud de facilidades de pago. A su turno, la parte in fine de la citada disposición, indica que cuando se interrumpa la prescripción, empezara a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción. Ahora bien, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, modifica el art. 59 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Cód. Trib. Boliviano, incorporando el parágrafo IV que establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible.

Bajo el indicado marco legal, se establece que los hechos generadores fueron la deuda tributaria por el IVA del periodo marzo de 2004. Por consiguiente, la normativa aplicable es la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano en su art. 59, 60 y 61, toda vez que las posteriores leyes que versan sobre la prescripción, L. Nos. 291 y 317, a la fecha del periodo tributario (marzo de 2004) eran inexistentes, no habían nacido a la vida jurídica; además que, dichas leyes se refieren a la imprescriptibilidad de las deudas tributarias determinadas, es decir, que ya se haya establecido previo proceso administrativo realizado por la administración tributaria el monto total que deba pagar el sujeto pasivo, lo cual no aconteció en el presente caso porque el SIN no estableció una deuda tributaria determinada contra la Prefectura del Departamento de La Paz y considerando también el principio de favorabilidad pro homine que impera en materia tributaria, se aplica la normativa que beneficia más al contribuyente, conforme lo determina el art. 150 del C.T.B..

Bajo la normativa precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto IV., del presente fallo, se advierte que en el presente caso, la multa establecida por el SIN se originó por el registro erróneo del importe sujeto al IVA en el Libro de Compras en medio magnético del contribuyente de la Factura N° 1900 de 25 de marzo de 2004, cursante a fs. 11 del Anexo 2, correspondiente al periodo marzo de 2004, por consiguiente, para el cómputo del IVA del citado periodo, el término de prescripción de los cuatro años conforme los arts. 59 y 60 del C.T.B., se inició el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008, por lo que prescribió la facultad de la administración tributaria para sancionar el Incumplimiento de Deber Formal por registro erróneo en el Libro de Compras IVA en medio magnético del periodo de marzo de 2004 conforme a las disposiciones legales tributarias mencionadas.

Continuando con el análisis de los antecedentes administrativos, se advierte que, si bien el contribuyente pidió una prórroga de plazo para la presentación de la documentación solicitada por el SIN; empero, dicha solicitud no implica de manera alguna, que haya confesado o reconocido expresamente la obligación tributaria al SIN, puesto que dicha Nota de 21 de mayo de 2009 expresamente señala "... Lamentablemente el archivo de gestiones pasadas se encuentra ubicados en lugares distantes a la central. Por lo que le pedimos una prórroga de 48 horas para su presentación" (sic) (ver fs. 8 del Anexo 2), evidenciándose que el contribuyente no manifestó ni reconoció deuda tributaria alguna a favor del SIN cómo equivocadamente alega la entidad demandante.

Por lo expuesto, y considerando la supuesta interrupción de la prescripción que existió, según la demanda del SIN por la presentación de la Nota de solicitud de prórroga para la presentación de documentos por parte del sujeto pasivo y con la notificación del auto inicial de sumario contravencional; es menester señalar que, de una revisión de antecedentes administrativos, se advierte que la Nota Cite: SDAF-DC-CE-065/09 en la que el contribuyente solicitó prórroga para la presentación solicitada, fue presentada por la Prefectura del Departamento de La Paz ahora Gobierno Autónomo Departamental el 21 de mayo de 2009, conforme sello de recepción emitido por el SIN (ver fs. 8 del Anexo 2); se advierte también a fs. 23 del citado Anexo, que recién el 8 de octubre de 2009, el SIN notificó al representante legal de la Prefectura del Departamento de La Paz actual Gobierno Autónomo Departamental de La Paz, con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 258/2009 de 17 de junio de fs. 22 del anexo señalado, el cual disponía el inicio del sumario por Incumplimiento de Deberes Formales contra el Gobierno señalado; el 22 de noviembre de 2009 el contribuyente opuso prescripción como descargo al Auto Inicial de Sumario Contravencional; y por último, el 31 de mayo de 2013 se notificó al Gobierno Autónomo Departamental de La Paz con la R.A. N° 353/2013 de 11/10/2012 conforme notificación cursante a fs. 42 del Anexo 2, por consiguiente, se evidencia que todas las actuaciones citadas fueron posteriores a la fecha que concluía la prescripción del periodo marzo de 2004, es decir, fueron después del 31 de diciembre de 2008, por lo que, no existió causales de interrupción del término de la prescripción conforme el art. 61 del C.T.B. durante el término de cuatro años para imponer la sanción administrativa el SIN respecto al periodo fiscal mencionado, no siendo evidente que haya existido interrupción a la prescripción como erradamente alega la parte demandante.

2.- Sobre la aplicación del art. 324 de la C.P.E.

El demandante considera que se habría violado el art. 324 de la C.P.E., por cuanto conforme al art. 3-II de la L. N° 154 de Clasificación y Definición de Impuestos, los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, al margen del mandato constitucional contenido en el referido artículo constitucional de que no prescriben las deudas por daños económicos causados al Estado; cabe señalar que, la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que dispone que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, se refiere a las deudas públicas, es decir, a los ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado, y no así por las deudas tributarias, las cuales no prescriben de oficio, permitiendo que la administración tributaria reciba pagos por tributos en los cuales las acciones para su determinación o ejecución hayan prescrito, en consecuencia, lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda, por lo que no corresponde aplicar dicha norma constitucional en el presente caso, más aún, si consideramos que el art. 324 de la C.P.E., se halla relacionado con la responsabilidad por la función pública, cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990-SAFCO (Ley de Administración y Control Gubernamentales), lo que no sucedió en la especie.

Con relación a la aplicabilidad del art. 3-II de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, ella no es posible en razón de ser posterior al hecho analizado y además, porque la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, ha modificado el régimen de prescripción señalado por el art. 54 del Cód. Trib. Boliviano, ratificando con ello, la existencia del régimen de la prescripción en materia tributaria, por lo tanto, no resulta aplicable la normativa alegada por la parte demandante porque los impuestos si bien son de cumplimiento obligatorio, no son considerados como fuentes de daño económico, sino tributos cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente y que responde a una naturaleza diferente.

Finalmente, se aclara a la administración tributaria que no procede la aplicación subsidiaria del Código Civil para interrumpir la prescripción, como erradamente alega en su demanda porque existe una previsión específica que determina las causales de interrupción de la prescripción y al no existir vacío legal respecto a la interrupción de la prescripción, se la debe sustanciar conforme los arts. 61 y 154 del C.T.B.; por consiguiente, no corresponde la aplicación subsidiaria del sustantivo civil para interrumpir el plazo de la prescripción como erradamente alega el SIN en su demanda.

VII. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2200/2013 de 9 de diciembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias referidas a la prescripción de la facultad de la administración tributaria para sancionar el Incumplimiento al Deber Formal por el registro erróneo del importe sujeto al IVA en el Libro de Compras IVA en medio magnético del contribuyente de la Factura N°1900 correspondiente al periodo marzo de 2004, como de las causales establecidas en el art. 61 del C.T.B. para la procedencia de la interrupción de la prescripción, lo cual no aconteció en el caso de autos, por lo que, la AGIT actuó correctamente al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0967/2013 de 23 de septiembre, por lo tanto no existió razón legal alguna que motiven dejar sin efecto la Resolución Jerárquica.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2200/2013, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 781 del C.P.C.-1975, 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. de 15 a 20, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 2200/2013 de 9 de diciembre dictada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



335

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 52, subsanada a fs. 58-59, en la que la administración tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1979/2013 emitida el 4 de noviembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 112 a 121, réplica de fs. 126 a 129 y vta., dúplica de fs. 133-134 y vta., notificación al tercero interesado cursante a fs. 82, decreto de fs. 135, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

La administración tributaria demandante señaló que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN fue notificada el 11 de noviembre de 2013 con la resolución del recurso jerárquico AGIT/RJ 1979/13, emitida el 4 de noviembre de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que resolviendo el recurso jerárquico interpuesto por el contribuyente Buganvillas Hotel Condominio SRL., en contra de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0491/2013, que confirma la R.D. N° 17-00410-12 de 26 de diciembre de 2012, revocó parcialmente la Resolución de Alzada, resultando lesiva a sus intereses por lo que, al amparo del art. 10 de la L. N° 212 y arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria en virtud al art. 74-2) de la L. N° 2492, plantea la presente demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refirió que GRACO Santa Cruz, del SIN ejerciendo las facultades establecidas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, emitió la Orden de Verificación impositiva 0011OVI04830, a fin de verificar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado IVA con relación a las Notas Fiscales observadas, respecto de los periodos enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre del 2008, del Contribuyente Buganvillas Hotel Condominio SRL, siendo notificado el 15 de agosto de 2011, otorgándosele el plazo de cinco días hábiles a fin de que presente las Declaraciones Juradas, libro de Compras de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas en el anexo, medio de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso de fiscalización.

El 15 de agosto de 2012, GRACO Santa Cruz, emitió la Vista de Cargo N° 7912-720-0110VI04830-0184/2012, notificada al contribuyente el 4 de octubre de 2012, otorgándole un plazo de 30 días para la presentación de descargos y ofrecimiento de pruebas que considere necesarios, presentando el contribuyente el 1 de noviembre de 2012 documentación de descargo.

El 26 de diciembre de 2012, la administración tributaria, considerando que el contribuyente no presentó la documentación necesaria para validar el crédito fiscal observado, emitió la R.D. N° 17-00410-12, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de UFV's 47.998, notificándose al contribuyente con este acto administrativo el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula.

El contribuyente presentó recurso de alzada contra la resolución antedicha, resolviendo la ARIT Santa Cruz mediante la Resolución ARIT SCZ/RA 0491/2013 de 17 de junio, confirmar la resolución determinativa impugnada.

El 9 de julio de 2013, el contribuyente interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada, siendo resuelto por la AGIT mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1979/2013 de 4 de noviembre, determinando revocar parcialmente la resolución inferior, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales según las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 49405, 48406, y 48551, por un total de 13.500 UFV's, equivalentes a Bs 24.296, así como la deuda tributaria correspondiente a las facturas Nos. 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, modificando en consecuencia la deuda tributaria establecida en la resolución determinativa de 47.998 UFV's equivalentes a Bs 86.384, siendo esta parte de la Resolución de la AGIT, a decir del demandante, la que causa agravios y afecta al Estado Plurinacional Boliviano.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Aclarando que la demanda versa únicamente sobre las facturas y Actas de Contravención Tributarias validadas por la AGIT a favor del contribuyente, el demandante refirió que el 15 de agosto de 2012, fueron labradas las Actas por Contravenciones Nos. 48405, 48406 y 48551, al haber incurrido el contribuyente en el incumplimiento del deber formal de registro incorrecto de notas fiscales en el libro de compras IVA correspondiente a los periodos febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, transgrediendo el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07, por lo que se aplicó la sanción para persona jurídica, establecida en el numeral 3.2 del anexo consolidado de la RND N° 10.0097.07 de 1,500 UFV's.

Transcribiendo el inciso iii del punto IV.3.1., de la resolución del recurso jerárquico, anotó que el Principio de Tipicidad alegado por la autoridad demandada fue cumplido en la aplicación de la sanción al contribuyente, quién además no presentó los descargos para desvirtuar el incumplimiento en el registro de las notas fiscales, quedando demostrado que sí correspondió la aplicación de la sanción.

En relación al detalle de las notas fiscales observadas por la autoridad jerárquica, mencionó que en la orden de verificación con la que el contribuyente fue debidamente notificado, se encontraba inserto el detalle de facturas observadas y los periodos correspondientes, siendo obligación del contribuyente contar con toda la documentación de respaldo y efectuar el llenado del Libro de la manera correcta, habiéndose respetado durante el periodo de verificación el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, periodo en el que se demostró que existió un crédito fiscal indebidamente apropiado por el sujeto pasivo.

Bajo el subtítulo "Respecto al crédito fiscal depurado por la Administración Tributaria", transcribiendo los arts. 76, 68, 99 de la L. N° 2492, señaló que durante el proceso de verificación, de emisión de la vista de cargo y de la resolución determinativa, fueron valoradas todas las pruebas y documentación de descargo presentada por Buganvillas Hotel Condominio SRL., obteniéndose como resultado la depuración de algunas facturas y la validación de otras, aclarando que las depuradas no contaban con la prueba suficiente de descargo y arrojaron como resultado la determinación de una deuda tributaria.

Señaló que el contribuyente tenía la obligación de presentar ante la Administración Tributaria la documentación necesaria para demostrar la efectiva realización de la transacción, pues la observación codificada con el número "1" (transacción sin respaldo contable/financiero) fue aplicada a todas las facturas que fueron validadas por la AGIT, considerando además que en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica que se opone a la verdad formal que rige el proceso civil, principio que fue observado por la administración tributaria a momento de valorar los descargos presentados por el sujeto pasivo, quien, en definitiva no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas (sic), demostrándose que las notas observadas no son válidas para el cómputo del crédito fiscal.

Añadió que el contribuyente en la etapa de descargo y ofrecimiento de prueba antes de la emisión de la resolución determinativa, presentó certificaciones de los proveedores respecto a las facturas observadas, empero, se advirtió que dichas certificaciones fueron emitidas por terceras personas ajenas a la transacción, que no son ni el titular del Número de Identificación Tributaria (NIT), ni el representante legal de las empresas proveedoras, existiendo diferencia entre los reportes de los libros de compras declarados por el contribuyente con los libros de ventas declarados por los proveedores, por lo que el contribuyente debió desvirtuar dicho extremo, demostrando que el crédito fiscal apropiado de las notas fiscales observadas, resultaba legítimo.

Finalmente, arguyó que la resolución determinativa revocada parcialmente por la autoridad demandada, se encuentra enmarcada dentro la normativa legal vigente y aplicable, no habiendo vulnerado el debido proceso y la seguridad jurídica del sujeto pasivo, siendo el Estado Boliviano el agraviado con la validación del crédito fiscal efectuado por la AGIT en relación a las notas fiscales Nos. 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140 y respecto a la decisión de dejar sin efecto la sanción establecida en las Actas por Contravenciones detectadas en el proceso de verificación.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en parte la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1979/2013 de 4 de noviembre, en lo que a la validación de las notas fiscales observadas por la administración tributaria se refiere, así como a las multas por incumplimiento de deberes formales según las actas por contravenciones tributarias, debiendo en definitiva mantenerse firme la resolución del recurso de alzada que confirmó en su totalidad la resolución determinativa 17-00410-12 de 26 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 12 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 112 a 121, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente manifestar los siguientes extremos:

En relación a las actas de contravenciones tributarias, señaló que la fundamentación de la resolución del recurso jerárquico, desvirtuó lo expuesto por el demandante, cuando de la compulsión de los libros de compras IVA de Buganvillas Hotel Condominio SRL, se evidenció que los mismos contienen toda la información exigida para este registro, ajustándose al formato y a la previsión del art. 47 párrafos I y II Numeral 2 de la RND N° 10-0016-07, empero, no obstante de ello, la administración tributaria en la R.D. N° 17-00410-12 de 26 de diciembre de 2012, sancionó con la multa de 1.500 UFV's por periodo, por incumplimiento de deberes formales, sin considerar que la conducta del contribuyente no se enmarca en el tipo establecido en el sub num. 3.2 del num. 3 del anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07, más aún si se considera que bajo el Principio de Verdad Material, la administración tributaria, puede trascender más allá de lo que el contribuyente aporta como prueba de descargo, realizando las averiguaciones que considere necesarias a objeto de arribar a la verdad de los hechos económicos.

Manifestó que resulta necesario aclarar que el deber formal relacionado con la presentación de información de los libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, sin errores por periodo fiscal, mereció tipificación a partir de las modificaciones a la RND N° 10-0037-07, aprobadas mediante la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, por lo que en aplicación del Principio de Legalidad establecido en el art. 6, numeral 6 parág. I de la L. N° 2492, la sanción que impuso la administración tributaria contra el contribuyente, no se ajusta a derecho en vista que la conducta de éste no se encuentra prevista con una sanción en el ordenamiento jurídico vigente, por lo que no puede ser considerada transgresora de los arts. 70-4) de la L. N° 2492 y 47 parágs. I y II de la RND 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007.

Sobre el crédito fiscal depurado, agregó que solo fueron observadas las facturas 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, transcribiendo al efecto los puntos IV.3.2. iv, v, ix, xi, de la resolución del recurso jerárquico, mientras que en lo referente a las transacciones sin respaldo contable financiero, transcribió el punto IV.3.2.2., vii, ix, x y xii de dicha resolución, para manifestar que resulta evidente que en el inicio

del proceso de verificación, la administración tributaria solicitó las facturas originales, el libro e compras, las declaraciones juradas y los medios de pago, presentando el sujeto pasivo entre otros documentos, sus comprobantes de egreso, y libros mayores de la cuenta Caja General M/N, más la administración tributaria no los consideró suficientes como descargo, para el grupo de las 20 facturas cuya observación mantuvo en la resolución determinativa, con el argumento de que no se presentaron medios de pago, comprobantes de traspaso y de egreso, registros auxiliares, recibos de pago, libros de caja, libros mayores, etc., cuando el contribuyente, luego de su notificación con la vista de cargo, presentó adicionalmente recibos de caja y certificaciones de sus proveedores, que fueron extrañadas por la administración tributaria, entidad que mantuvo las observaciones sin precisar cual o cuales serían los documentos extrañados en cada caso.

Se añadió en la respuesta que la AGIT en busca de la verdad material, observó que la resolución determinativa, no expresa las razones para mantener observadas las compras realizadas por el contribuyente, así como tampoco expone las razones o causas del rechazo de los descargos presentados por el sujeto pasivo.

Reiterando el análisis de cada una de las facturas observadas por la entidad demandante y validada por la AGIT efectuado en la instancia del Recurso Jerárquico y citando la Resolución AGIT-RJ/0419/2913 de 5 de abril como parte del Sistema de Doctrina Tributaria y la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre emitida por Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia como Jurisprudencia, concluyó la respuesta indicando que los argumentos del demandante no resultan evidentes, de modo tal que la resolución de la AGIT fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II.1. Petitorio.

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

III. Contestación del tercero interesado.

Conforme consta a fs. 82 del expediente, a hrs. 17:35 del día 4 de septiembre de 2014, se notificó al representante de Buganvillas Hotel Condominio SRL, con la orden instruida de fs. 62 a 81 en su condición de tercero interesado a objeto de que asuma conocimiento de la causa, sin que se haya apersonado a la misma.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, debe tenerse en cuenta que el Procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le causen agravio, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, instancia en la que la autoridad jurisdiccional ejercerá el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, de cuya revisión se establecen los siguientes extremos:

1.- El 15 de junio de 2011 GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Orden de Verificación Externa 0011OVI04830, a fin de verificar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado IVA con relación a las notas fiscales observadas, respecto de los periodos enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, del Contribuyente BUGANVILLAS HOTEL CONDOMINIO SRL, detallando las facturas observadas mediante Detalle de Diferencias, FORM 7520, siendo notificado el 15 de agosto de 2011 (fs. 2-6 del Anexo 4).

2.- El 26 de agosto de 2011, el sujeto pasivo, conforme consta el acta de recepción de documentación de fs. 15 del Anexo 4, entregó al SIN 33 fotocopias de Form-200 IVA, 844 fotocopias de Libros de Compras (IVA), 41 fotocopias de facturas originales de compras y 57 fotocopias de comprobantes de egreso.

3.- La administración tributaria, el 15 de agosto de 2012, emitió las Actas por Contravenciones Tributarias, vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 48405, 48406 y 48551 por incumplimiento del Deber Formal de Registro en Libros de Compras IVA correspondiente a los periodos fiscalizados, estableciendo en contra del contribuyente la contravención del art. 47 de la RND N° 10-0016-07 y la sanción de multa de 1.500 UFV's por cada uno de los periodos en aplicación del sub num. 3.2 num. 3-A) del Anexo de la RND N° 10-0037-07 (fs. 588, 589 y 590 del Anexo 6).

4.- La administración tributaria, emitió el Informe Final CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/2347/2012 de 15 de agosto, estableciendo observaciones por Notas Fiscales observadas por falta de documentación contable y financiera, notas fiscales que no cumplen con aspectos formales, porque no fueron dosificadas de acuerdo a la información registrada en el módulo GAUSS, con número de autorización inválidos y fuera de rango de dosificación, notas fiscales que no se encuentran vinculadas con la actividad gravada del contribuyente, por lo que establece un reparo a favor del fisco de UFV's 103.204 equivalentes a Bs 182.880, importe que incluye tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales revelados en el proceso de determinación (fs. 596 - 606 Anexo 6).

5.- En base al informe detallado precedentemente, la administración tributaria, el 15 de agosto de 2012, emitió la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04830-0184/2012, estableciendo sobre base cierta una deuda tributaria del IVA que asciende a la suma de 103.204 UFV's equivalentes a Bs 182.880.-, que comprende los periodos y conceptos descritos en el Informe detallado en el punto que antecede, siendo notificado Buganvillas Condominio SRL, el 4 de octubre de 2012 mediante cédula (fs. 607 - 618 del Anexo 6, 619 - 622 del Anexo 7).

6.- Buganvillas Condominio SRL, mediante nota de 1° de noviembre de 2012 que discurre a fs. 624 a 628 del Anexo 7, presentó descargos a la vista de cargo, adjuntando la documentación que corre de fs. 630 a 806 del Anexo 7, consistente en certificaciones de emisión de facturas de diferentes proveedores.

7.- El 26 de diciembre de 2012, fue pronunciada la R.D. N° 17-00410-12, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de UFV's 47.998, equivalentes a Bs86.384, suma que además de las obligaciones impositivas correspondientes al IVA de los periodos enero, febrero,

marzo, mayo, junio, julio agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, incluye tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales revelados en el proceso de determinación, notificándose al contribuyente con este acto administrativo el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula (fs. 30 a 38 del Anexo 1).

8.- El contribuyente presentó recurso de alzada contra la resolución antedicha, pronunciando la ARIT Santa Cruz la resolución ARIT SCZ/RA 0491/2013 de 17 de junio, a través de la que determinó confirmar la resolución determinativa impugnada (fs. 142 a 156 vta. del anexo 1, reiterada a fs. 9 a 23 vta. del expediente).

9.- El 9 de julio de 2013, el contribuyente en los términos del memorial del fs., 178 a 180 del Anexo 1, subsanado por memorial que corre a fs. 202 del Anexo 2, interpuso Recurso Jerárquico contra la resolución de alzada, siendo resuelto por la AGIT mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ-1979/2013 de 4 de noviembre, determinando revocar parcialmente la resolución inferior, dejando sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales según las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 49405, 48406, y 48551, por un total de 13.500 UFV's, equivalentes a Bs.24.296, así como la deuda tributaria correspondiente a las facturas Nos. 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, modificando en consecuencia la deuda tributaria establecida en la resolución determinativa de 47.998 UFV's equivalentes a Bs.86.384. (fs. 229 a 245 del Anexo 2, reiterada a fs. 25-41 del expediente), resolución que originó la interposición de la presente demanda por la Gerencia Grandes Contribuyentes del SIN Santa Cruz.

V. De la problemática planteada.

En autos, analizados los actos acaecidos en sede administrativa, efectuando el control de legalidad a que se halla compelido el Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad otorgada por los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., se identifican los siguientes puntos que hacen al objeto de la Litis:

1.- Si la autoridad demandada al dejar sin efecto las multas por incumplimiento de deberes formales en relación a las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 49405, 48406, y 48551, por un total de 13.500 UFV's, equivalentes a Bs 24.296.-, establecidas en la R.D. N° 17-00410-12, de 26 de diciembre de 2012, transgredió el art. 47 de la RND N° 10.0016.07.

2.- Si la validación de las Notas Fiscales 545, 430786, 430795, 430804, 430802 y 140, efectuada por la Autoridad demandada, modificando la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa, consideró que la administración tributaria actuó en estricto cumplimiento de los arts. 76, 68, 99 de la L. N° 2492.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Cabe aclarar previamente, que la entidad demandante controvierte la decisión de la AGIT únicamente en cuanto a la revocatoria parcial de la resolución de alzada, que a su vez incide en la revocatoria parcial de la resolución determinativa en relación precisamente a los dos puntos identificados como controversia, por lo que, de la revisión de antecedentes e ingresando al análisis de los puntos identificados como controversia en el caso de autos, se evidencia lo siguiente:

VI.1. En relación al primer punto objeto de la litis.

La administración tributaria demandante, sostiene que el 15 de agosto de 2012 fueron labradas las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos 48405, 48406 y 48551, por considerar el ente fiscalizador que el contribuyente Buganvillas Condominio SRL, incurrió en el incumplimiento al deber formal de registro incorrecto de notas fiscales en el libro de compras IVA correspondiente a los periodos febrero, marzo, mayo, junio, julio agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, por lo que, transgredió el art. 47 de la RND N 10.0016.07, dejando sin efecto el monto correspondiente a las multas por incumplimiento a dicho deber formal, que asciende a la suma de 13.500 UFV's equivalentes a Bs 24.296.-

Por su parte, la autoridad demandada al dejar sin efecto la multa por incumplimiento a deberes formales, sostuvo en la resolución ahora impugnada que no correspondía grabar al contribuyente con este reparo, por cuanto su conducta no se subsumía a la previsión del art. 47 de la RND N° 10.0016.07, más aún si se consideraba que dicha disposición normativa fue modificada por otra similar N° 10-0030.11 de 7 de octubre de 2011 pronunciada con posterioridad al hecho generador de la obligación.

Entonces, es en este marco que ha de analizarse la controversia, a cuyo efecto se tiene que, el "incumplimiento a un deber formal", ingresa en el campo de los actos tipificados como "ilícitos tributarios", definidos como las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias.

Del concepto anterior, se desprende que para que una acción u omisión sea considerada como ilícito tributario, necesariamente debe cumplirse el presupuesto de la tipificación, es decir que, si una acción no se encuentra previamente descrita o "tipificada" en el ordenamiento jurídico como hecho o acto ilícito, no podría pretenderse la calificación del acto como tal, menos imponerse una sanción. Así establece el art. 6-6 parág. I de la L. N° 2492 cuando al referirse a los principios de legalidad y tipicidad señala: "(Principio de Legalidad o Reserva de Ley). I. Sólo la Ley puede: 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones (...)".

En la especie, la entidad demandante estableció en la R.D. N° 17-00410-12, de 26 de diciembre de 2012, que el contribuyente transgredió el art. 47 de la RND. N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, labrando en consecuencia las Actas por Contravenciones Tributarias ya referidas. Esta disposición normativa dispone: "Se establece un libro de registro denominado Libro de Compras IVA en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA así mismo para fines de información también se deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero". Bajo esta normativa, se tiene que Buganvillas Condominio SRL, ha momento de presentar la documentación requerida por el ente fiscalizador, presentó los Libros de Compra IVA, los que informan el día, mes y año, Número de NIT del

proveedor, nombre y razón social del proveedor, número de factura, de póliza, de autorización, código de control, importe total de la factura, importe correspondiente al ICE, importes exentos y importe neto y crédito fiscal generado, más, no obstante de tal información, la Administración Tributaria castigó al contribuyente imponiéndole la sanción por incumplimiento de Deberes Formales, con una multa de 1.500 UFV's por cada uno de los nueve periodos fiscalizados.

De lo anterior se concluye que el contribuyente a momento de la presentación de la documentación requerida por la administración tributaria, presentó entre otra, los Libros a los que hace mención la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, consignando el detalle exigido en el sub num. 3.2 num. 3-A) del Anexo de la RND citada, por lo que, ante tal cumplimiento, no correspondía se labren las Actas de fs. 588, 589 y 590 del Anexo 6 por Contravenciones Tributarias, vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 48405, 48406 y 48551 por incumplimiento del deber formal de registro en libros de compras IVA, menos que se gravara al contribuyente con multa alguna, resultando entonces que el demandante no tiene razón cuando en el fundamento de su pretensión adujo tal incumplimiento por parte del contribuyente.

Resulta de vital importancia hacer constar que el deber formal que tiene que ver con la presentación del Libro de Compras IVA, a través del módulo Da Vinci LCV, sin errores por cada periodo fiscal, mereció tipificación como tal, recién a partir de las modificaciones de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, efectuadas por su similar N° 10-0030-11 emitida recién el 7 de octubre de 2011, es decir que, a partir de la fecha de su emisión puede ser considerada una conducta como Incumplimiento a Deber Formal y siendo que los periodos observados a Buganvillas Condominio SRL datan de la gestión 2008, no puede pretenderse la subsunción de la conducta del contribuyente a una normativa dictada tres años después de ocurrido el hecho. De hacerlo, se estarían transgrediendo los principios de Legalidad y Tipicidad a los que se adscribe el Código Tributario Boliviano, aspecto que permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que la autoridad demandada al pronunciar la Resolución del Recurso Jerárquico materia de autos, ajusto su accionar a derecho.

VI.2. Sobre la validación de las Notas Fiscales 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, efectuada por la Autoridad demandada, modificando la deuda tributaria establecida en la resolución determinativa, no consideró que la administración –tributaria actuó en estricta observancia de los arts. 76, 68, 99 de la L. N° 2492.

Este aspecto fue identificado como segundo objeto de la litis, sobre el que la administración tributaria en su acción señaló que el reparo y observación establecidos sobre las Notas Fiscales 545, 430786, 430795, 430804, 460802 y 140, presentadas por el sujeto pasivo de la relación tributaria, se efectuó en estricto respeto de los arts. 76, 68 y 99 de la L. N° 2492, referidos a la carga de la prueba que atañe a quien pretenda hacer valer sus derechos, en autos el contribuyente, a los derechos que le asisten, y a los requisitos con los que debe cumplir la resolución determinativa, en la que se estableció el reparo con el fundamento que el contribuyente no presentó medios de pago, comprobantes traspaso y de egreso, registros auxiliares, recibos de pago, libros de caja, libros mayores, libros diarios, inventarios, etc.

Por su parte, la AGIT, revocó esta parte del acto administrativo de la entidad demandante y validó las notas fiscales por considerarlas totalmente válidas para acceder al derecho del crédito fiscal IVA, correspondiendo entonces ingresar al análisis pertinente de cada una de estas notas fiscales, a fin de conceder razón al demandante o en su defecto negársela si de este análisis resulta que quién posee razón en sus fundamentos es la autoridad demandada.

Al fin señalado, en primer término debe tenerse presente los requisitos con los que debe cumplir una nota fiscal para ser sujeta de crédito, siendo el art. 8-a) de la L. N° 843 que con meridiana claridad establece: "Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras, servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

Así también el art. 8 en su primer párrafo del D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamentario de la L. N° 843 sobre el mismo tema prevé: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo".

En el marco legal descrito precedentemente, ingresando al análisis de las facturas depuradas por la Administración Tributaria y validadas por la AGIT, se tiene que la Factura N°545 (fs. 19 del Anexo 4), fue emitida por "Súper Sur Fidalga", siendo observada en el proceso de fiscalización porque según la Administración Tributaria, no coincidía con el proveedor. Empero, conforme consta en el Libro de Compras IVA del contribuyente Buganvillas (fs. 117 del Anexo 4), la compra fue efectivamente realizada, constando a fs. 126 del Anexo 3 la certificación emitida por el proveedor "Súper Sur Fidalga" dando cuenta que dicha factura fue efectivamente emitida a nombre del contribuyente Buganvillas Condominio, siendo coincidentes los datos entre la certificación y la factura, en cuanto a NIT del contribuyente, Numero de Autorización, fecha e importe de la compra, no siendo responsabilidad del sujeto pasivo de la relación tributaria que en el Informe de Ventas reportadas por el contribuyente emitido por el Sistema Informático del SIN que cursa a fs. 580 del Anexo 6, los datos consignados no coincidan con la factura, registros contables (Comprobantes de Egreso fs. 20 del Anexo 4 y Libro de Compras IVA fs. 117 del Anexo 4) del contribuyente y la certificación del proveedor.

En suma, la observación de la administración tributaria fue realizada únicamente en base al Informe del Sistema Informático, dato que es desvirtuado por los otros documentos mencionados precedentemente, por lo que, la AGIT validó el crédito fiscal emergente de la Factura N°545 porque dicha Nota Fiscal cumplió con la previsión de los arts. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, no existiendo trasgresión alguna en la Autoridad demandada.

El análisis precedente es válido también en cuanto a las Facturas Nos. 430786, 430795, 430804, 430802 que cursan a fs. 7, 9, 11 y 13 del Anexo 3, éstas fueron emitidas por COTAS, al igual que el caso anterior, fueron observadas por el ente fiscalizador porque no coincide con el proveedor. Sin embargo, según la documentación de descargo presentada por el proveedor que discurre a fs. 19 del Anexo 3, Certificación del Proveedor COTAS, fs. 6, 8, 10 y 12 del Anexo 3, Recibos de Caja, en base a los que se realizaron el Registro en el Comprobante de

Egreso y Libro de Compras IVA del Contribuyente, dan cuenta que Bugarvillas Condominio SRL., efectivamente realizó el pago por el servicio de Telefónica fija y móvil, nacional e internacional, por lo que no correspondía la depuración de la Administración Tributaria, privando al contribuyente del derecho al crédito fiscal en relación a dichas notas fiscales.

Finalmente sobre la Factura N°140 de fecha 13 de mayo de 2008, corresponde decir, que fue observada por la Administración Tributaria, conforme consta en la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04830-0184/2012, indicando que la misma fue emitida por Panadería La Boulangeri SRL, con NIT 149542029, evidenciándose de los descargos presentados por el contribuyente no ser cierta la afirmación del SIN, toda vez que esta Factura que discurre a fs. 56 del Anexo 4, fue emitida por Frial Guigui con NIT 3207829010, no existiendo en antecedentes la Factura observada por la administración tributaria, hecho que llevó a la AGIT validar la Factura 140 al estar respaldada con toda la documentación contable de Bugarvillas Condominio S.R.L., y ante la ausencia de la factura observada.

Efectuada la fundamentación precedente para resolver los puntos de controversia en el caso de autos, permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que no encontró en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1979/2013 de 4 de noviembre, que revocó los reparos establecidos en la R.D. N° 17-00410-12, de 26 de diciembre de 2012 contravención a los arts. 76, 68, 99 de la L. N° 2492, porque si bien es cierto que la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización observó esta normativa tributaria, dando la oportunidad al contribuyente a presentar los descargos que cursan en obrados respeto a sus derechos así como al debido proceso, cumpliendo la resolución determinativa con los requisitos previstos por el art. 99 de la L. N° 2492, no es menos cierto que realizó una mala valoración de la prueba de descargo en relación a las facturas analizadas en este punto.

VII. Conclusión.

Que del análisis y fundamentación hasta aquí efectuados, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que no resulta evidente la afirmación del demandante cuando en el fundamento de su acción afirma que el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, como tampoco podía establecerse en contra del contribuyente una sanción por incumplimiento al deber formal, por no poder subsumirse su conducta a una disposición legal pronunciada con posterioridad a la producción del hecho generador del tributo, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1979/2013 de 4 de noviembre, no incurrió en transgresión alguna de las normas jurídicas citadas, habiendo realizado una correcta y adecuada interpretación de las disposiciones legales en las que fundó su decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1979/13 de 4 de noviembre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



336

Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 21, en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Ortiz Herrera, impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2231/13 de 23 de diciembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 71 a 74 vta., réplica de fs. 85 a 87 vta., duplica de fs. 90-91 y vta., notificación del tercero interesado de fs. 131, decreto de fs. 134, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Cristina Ortiz Herrera, acreditando personería a nombre y representación de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante R.A. N° 03-0080-14 de 12 de febrero de 2014 (fs. 16), manifestó que el 31 de diciembre de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, notificó a la Administración que representa con la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2231/13 de 23 de diciembre de 2013, por lo que al amparo del art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo y arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contencioso administrativa contra la mencionada resolución jerárquica, solicitando confirmar la Resolución Determinativa con CITE; SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/419/13 de 24 de mayo de 2013.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que conforme a la potestad que posee, el 29 de noviembre de 2012, emitió la Vista de Cargo con N° de Orden 203021809, mediante la cual se intimó al contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani apersonarse ante la administración tributaria en el plazo de treinta (30) días computables a partir de su notificación, a objeto de exhibir el duplicado a la presentación de la Declaración Jurada (DD.JJ) Formulario 143, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal febrero 2004, en mérito a que en la base de datos de la administración tributaria no existe constancia de su presentación., por lo que en dicho acto, en aplicación del num. 2 del art. 44 de la L. N° 2492, concordante con el parág. II del art 34 del D.S. N° 27310 y num. 3) del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0024 de 25 de julio de 2008, se liquidó la deuda tributaria que asciende a la suma total de 2.456 UFV's, equivalente a Bs 4.405.-, al 29 de noviembre de 2012, suma que contempla tributo omitido, intereses y la sanción por la contravención de omisión de pago

Que dentro del plazo de los treinta días concedido en la vista de cargo, el contribuyente no presentó descargos, por lo que se emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/CDF/INF/00015/2013 de 2 de enero, recomendando la emisión y notificación de la resolución determinativa, por lo que la Administración Tributaria el 24 de mayo de 2013, emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/419/2013, resolviendo determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente por no presentación de la declaración jurada, calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, intimar al contribuyente para que en los términos establecidos por ley deposite el total de la deuda tributaria que asciende a la suma de 2.309 UFV's, equivalentes a 4.241 Bs, importe que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción o, en su caso, interponer los recursos que le franquee la ley.

Interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, la ARIT La Paz, pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA/0976/2013 de 13 de septiembre, revocando totalmente la resolución determinativa impugnada, por lo que la Gerencia del SIN La Paz I planteó recurso jerárquico que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2231/2013 de 23 de diciembre, resolviendo confirmar la resolución del recurso de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante expresó que con la resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria sufrió los siguientes agravios:

La resolución del recurso jerárquico no se ajustó a los preceptos legales de la resolución determinativa, existiendo una aplicación errónea de la normativa legal respecto de la prescripción (sic) y respecto al IVA del periodo fiscal febrero 2004, debido a que el contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani fue notificado personalmente con la vista de cargo y el plazo de 30 días para la presentación de los descargos, no habiendo presentado ninguno en este periodo, teniendo conocimiento de la deuda con el SIN La Paz, aceptando con su silencio los cargos atribuidos en dicho acto administrativo y dejando que la administración tributaria emita la resolución determinativa Cite: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/419/2013, por la que se determinó formalmente la deuda tributaria de dicho contribuyente.

Agregó que la determinación de la deuda se produjo en vigencia del art. 59 del Cód. Trib., modificado por la disposición adicional quinta de la L. N° 291, que en su parág. IV señala que la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible, por lo que en el presente caso, al existir una deuda tributaria determinada goza de imprescriptibilidad, motivo por el que, la autoridad demandada debió confirmar la resolución determinativa, sobre todo tomando en cuenta que a partir de la vigencia de la nueva Constitución Política del Estado, el tema de la prescripción se encuentra supeditado al art. 324 Constitucional, razón por la que, la administración tributaria aplicó de manera preferente la norma de mayor jerarquía, tomando en cuenta además que se trata de cobro de una deuda con el Estado Nacional. Citó al efecto la S.C. N° 1110/202 de septiembre que definió que los valores supremos son el parámetro y el límite para la interpretación de las leyes.

Refirió que en el nuevo marco constitucional, se pronunció la L. N° 154, "Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la reacción y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos", cuyo art. 3 establecía el ejercicio de la potestad tributaria y el cumplimiento obligatorio e imprescriptibilidad de los impuestos, entendiéndose que dicha imprescriptibilidad es aplicable también a la sanción por omisión de pago, por lo que solicita se confirme la resolución determinativa.

Señaló que la autoridad demandada en la resolución que resolvió el recurso jerárquico, actuó ultra petita, en vista que el contribuyente, en el recurso de alzada –textual-, no fue claro con su petición, cuando solicita la prescripción por que transcurrieron dos años, empero, la AGIT, de manera ultra petita y de oficio sin el debido análisis y fundamento resolvió una prescripción oscura y errada solicitada por el sujeto pasivo, lo que está fuera de sus facultades y atribuciones claramente establecidas (sic), transgrediendo además el Principio de Congruencia que no es otra cosa que la conformidad de expresión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes, "estipulando al respecto los arts. 198-I inc. e) y 211-I de la L. N° 3092 que los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide" textual.

Manifestó que la resolución hoy impugnada dejó de lado precedentes judiciales como el A.S. N° 194 de 12 de abril de 2007 que dispone sobre el principio de congruencia, así como tampoco consideró precedentes administrativos como la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/135/2011 de 26 de febrero que realiza una interpretación de la resolución ultra petita.

Finalmente refirió que la administración tributaria fue situada en estado de indefensión cuando la AGIT emitió su fallo ultra petita, toda vez que no pudo asumir defensa sobre ese punto (no indica a qué punto se refiere), entendiéndose que la indefensión es aquella situación procesal en la que la parte se ve limitada o despojada por el órgano jurisdiccional de los medios de defensa que le corresponden en el desarrollo del proceso, conforme ocurrió en el caso de la Resolución del Recurso Jerárquico que no consideró la previsión del art. 115-II de la C.P.E. Reiteró que la decisión ultra petita atentó también al Principio de Congruencia.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y la revocatoria total de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2231/13 de 23 de diciembre de 2013 y mantener firme y subsistente la resolución determinativa con Cite: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/419/2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 10 de julio de 2014, que cursa de fs. 71 a 74 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que el 29 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente al contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani con la Vista de Cargo emitida por la omisión en la presentación de la DD.JJ correspondiente al IVA febrero/2004, quien el plazo concedido al efecto, no presentó descargo alguno, emitiéndose la Resolución Determinativa de 24 de mayo de 2013, en la que se realizó la determinación de la base imponible sobre base presunta para el impuesto y periodo indicados, resolución que fue notificada personalmente el 19 de junio de 2013.

Que del detalle precedente se pudo identificar que el plazo para el pago del IVA correspondiente al periodo febrero 2004, conforme al art. 60 de la L. N° 2492, cuyo vencimiento de pago debía efectuarse en marzo de 2004, se inició el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008, hecho que revela que la resolución determinativa de 24 de mayo de 2013 fue emitida y notificada cuando las facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones para el IVA del periodo febrero 2004 se encontraban prescritas, de conformidad al art. 59-I de la L. N° 2492, anterior a su modificación, sin que existan causales de interrupción ni de suspensión de la prescripción.

Indicó respecto al art. 324 constitucional, que no puede realizarse una interpretación de dicha norma, sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, por lo que fue publicada la L. N° 291 de modificación al Presupuesto General del Estado 2012, cuya disposición transitoria quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 en cuanto al término de la prescripción para las acciones de la administración tributaria. Así también continúa la respuesta, se publicó la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que en sus disposiciones adicionales cuarta y décima segunda prevé sobre las reglas de prescripción, estableciendo la vigencia plena del régimen de la prescripción establecido en la L. N° 2492 con las respectivas modificaciones realizada por las disposiciones legales citadas.

Agregó que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad del ejecutar la deuda tributaria determinada, tal como lo establece el art. 59-IV del Cód. Trib. Boliviano, aspecto diferente al objeto del presente caso, en el que se trata de la facultad para sancionar el incumplimiento de un deber formal sobre a que recae la figura de la prescripción.

Por último la autoridad demandada, se refirió al Sistema de doctrina tributaria SIDOT V-2- anotando las resoluciones AGIT-RJ/0594/2011, AGIT-RJ/0040/2013, AGIT-RJ/496/2011; AGIT-RJ/038/2013, referidas todas al instituto de la prescripción y su forma de operar, así como el cómputo para determinar su presencia y el A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre y la Sentencia de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia 396/2013 de 18 de septiembre, resoluciones que establecen que la inactividad de la administración tributaria para la determinación de una deuda tributaria y hacer efectivo su cobro, no puede ser atribuida al sujeto pasivo de la relación tributaria.

II.1. Petitorio.

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

III. De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs. 131, Wilfredo Maidana Lugarani fue legalmente notificado con la orden instruida de fs. 95 a 130, en su condición de tercero interesado, a efecto de que asuma conocimiento de la demanda contencioso administrativa, sin que se haya apersonado al proceso.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Revisados los antecedentes administrativos que dieron lugar a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que se cumplieron los siguientes actos:

1.- La administración tributaria en uso de las atribuciones que le confiere los arts. 66, 100, 101 y 104 de la L. N° 2492, 29 y 32 del D.S. N° 27310, el 29 de noviembre de 2012, emitió la Vista de Cargo con N° de Orden 203021809, mediante la cual se intimó al contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani a objeto de que se apersonase ante la administración tributaria en el plazo de treinta (30) días computables a partir de su notificación, con el fin de exhibir el duplicado a la presentación de la Declaración Jurada (DD.JJ) Formulario 143, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal febrero 2004, en mérito a que en la base de datos de la administración tributaria no existe constancia de su presentación, por lo que en dicho acto, en aplicación del num. 2 del art. 44 de la L. N° 2492., concordante con el parág. II del art 34 del D.S. N° 27310 y num. 3) del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0024 de 25 de julio de 2008, se liquidó la deuda tributaria que asciende a la suma total de 2.456 UFV's, equivalente a Bs 4.405.-, al 29 de noviembre de 2012, suma que contempla tributo omitido, intereses y la sanción por la contravención de omisión de pago (fs. 1 del anexo 1)

2.- El 2 de enero de 2013, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/CDF/INF/00015/2013, concluyendo que, en cumplimiento de la disposición contenida en el art. 99 del Cód. Trib., Boliviano, se deberá pronunciar la resolución determinativa, considerando además que el contribuyente en el periodo otorgado para la presentación de descargos a la vista de cargo, no presentó ningún documento que pudiera hacer valer a su favor (fs. 5 Anexo 1).

3.- La administración tributaria en virtud al informe descrito precedentemente, el 24 de mayo de 2013, emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/419/2013, resolviendo determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente por no presentación de la declaración jurada, calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, intimar al contribuyente para que en los términos establecidos por ley deposite el total de la deuda tributaria que asciende a la suma de 2.309 UFV's, equivalentes a 4.241 Bs, importe que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción o, en su caso, interponer los recursos que le franquee la ley (fs. 10-12 del Anexo 1).

4.- El contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani, una vez notificado con la resolución determinativa, interpuso recurso de alzada en los términos del memorial que discurre a fs. 9 y vta., del anexo N° 1, que fue resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA/0976/2013 de 13 de septiembre, en la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, revocó totalmente la resolución determinativa impugnada, con el fundamento que las acciones o facultades de la administración tributaria se extinguieron por el transcurso del tiempo, al comprobar la negligencia de las actuaciones para determinar el adeudo tributario e imponer las sanciones administrativas en el plazo de cinco años, habiéndose operado la prescripción (fs. 54 a 63 vta., del Anexo 1).

5.- La Gerencia del SIN La Paz I planteó Recurso Jerárquico conforme consta a fs. 79 a 83 del Anexo N° 1, subsanado a fs. 96 y vuelta del mismo anexo, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2231/2013 de 23 de diciembre, resolviendo confirmar la resolución del recurso de alzada con similares fundamentos que la resolución inferior, declaró prescrita la facultad de determinación y cobro del IVA correspondiente al periodo fiscal febrero 2004 (fs. 128 a 138 vta., del anexo N° 1, reiterada a fs. 3-13 vta., del expediente).

6.- La resolución antedicha originó el proceso contencioso administrativo en estudio, mismo que fue tramitado como ordinario de puro derecho conforme la previsión de los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., habiéndose notificado al contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani como a tercero interesado, quién no se apersonó al proceso. Presentadas la réplica de fs. 85 a 87 vta., duplica de fs. 90-91 y vta., a fs. 134 se decretó autos para resolución.

IV. De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la demandante y efectuar el control de judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En este contexto y analizados los antecedentes acaecidos en sede administrativa, en primer término debe decirse que en el caso de autos, la entidad demandante no debate la decisión asumida por la AGIT en relación a la deuda tributaria del IUE de la gestión fiscal concluida a marzo de 2008, emergente de otra Resolución Determinativa signada con el número 300/2013, también de 24 de mayo, habida cuenta que ésta fue favorable a la entidad demandante y no ser materia de autos, circunscribiéndose el reclamo de la administración tributaria, únicamente a la decisión de la autoridad demandada en relación a la prescripción determinada sobre el IVA del periodo fiscal febrero 2004.

En este contexto y analizados los antecedentes acaecidos en sede administrativa, se identifican los siguientes puntos de controversia:

1.- Si se operó la prescripción para que la administración tributaria ejerza su facultad de determinación y cobro del IVA correspondiente al periodo fiscal febrero 2004 del contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani, habiendo la autoridad demandada efectuado una mala interpretación del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano.

2.- Si la decisión de la AGIT, se constituye en una decisión ultra petita.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1.- En relación al primer punto de controversia.

La entidad demandante argumentó que la AGIT realizó una errónea aplicación de la normativa respecto al instituto jurídico de la prescripción, sin tomar en cuenta que a partir de la vigencia de la actual C.P.E., en su art. 324 se prevé la imprescriptibilidad de las deudas con el Estado, como tampoco se tomó en cuenta que la determinación de la deuda tributaria fue realizada en vigencia del art. 59 de la L. N° 2492,

modificado por la disposición adicional 5° de la L. N° 291 que dispone que la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible y por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Por su parte, la autoridad demandada, en contraposición a dicho argumento, manifestó que al tratarse de la determinación de una deuda tributaria que emerge del IVA correspondiente al periodo fiscal febrero 2004, efectuando el cómputo del plazo según el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, se habría operado la prescripción prevista por el art. 59 de dicha normativa, habida cuenta que pese a la promulgación de las L. Nos. 291 y 317, este art. se encuentra plenamente vigente.

Ahora bien, a fin de resolver este punto de la Litis, debe tenerse en cuenta que, la administración tributaria en su demanda de manera equivocada afirma "(...) habiendo esta administración determinado la deuda tributaria mediante Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/419/2013 en la vigencia del art. 59 del Cód. Trib., modificado por la Disposición Final Quinta de la L. N° 291 la cual en su parág. IV señala que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible (...)", pues, la presente causa no versa sobre la "facultad de la administración tributaria para ejecutar la deuda tributaria", sino tiene que ver con la "facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria", es decir, que determinar la deuda es un acto y ejecutarla es otro.

Efectuada la digresión anterior, definitivamente se afirma que se resolverá sobre la prescripción en los actos de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria en relación a la obligación del sujeto pasivo de la relación tributaria, respecto al IVA del periodo fiscal febrero 2004, ello en mérito a que no existía constancia de la presentación de la DDJJ correspondiente.

En consideración a que la prescripción es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos o la adquisición de las cosas ajenas, constituyéndose en una firma de extinción de la obligación tributaria y al fin antes indicado, se hace necesario el análisis del art. 59 parág. I de la L. N° 2492 que señala: "(Prescripción). I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria" (negritas y subrayado han sido añadidas).

Así también, debe tenerse en cuenta la disposición contenida en el art. 60-I de la Ley citada, que prevé "(Cómputo). I. Excepto en el num. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo".

Consecuentemente, en virtud a la disposición de las normas glosadas precedentemente y compulsando los antecedentes administrativos venidos a este Tribunal, se tiene que la administración tributaria, notificó personalmente a Wilfredo Maidana Lugarani con la Vista de Cargo con N° de Orden 203021809 a hrs. 15 y 30 de 29 de noviembre de 2012 (fs. 2 Anexo 1), pronunciada en vista que dicho contribuyente no presentó la DDJJ correspondiente al IVA periodo febrero 2004, en la que se estableció preliminarmente un adeudo tributario sobre base presunta de 2.465 UFV's.

El sujeto pasivo de la relación tributaria no presentó descargos en el plazo de los 30 días concedido en la vista de cargo, por lo que se emitió la R.D. N° 410/2013 de 24 de mayo de 2013 con la que fue notificado personalmente a hrs. 15:00 de 19 de junio de 2013 conforme se establece de la diligencia de citación personal de fs. 14 del Anexo 1.

En consideración a que el vencimiento del pago del IVA del periodo febrero 2004, vencía en marzo 2004 por tratarse de un impuesto que se paga mensualmente según disposición del art. 10 de la L. N° 843, el plazo computado de conformidad al art. 60 de la L. N° 2492, se inició el 1 de enero de 2005, venciendo los cuatro (4) años en los que la administración tributaria podía ejercer las facultades previstas en el art. 100 de la Ley citada el 31 de diciembre de 2008, habiendo sido pronunciada la resolución determinativa –como se dijo–, en 24 de mayo de 2013 siendo notificada recién el 19 de junio de 2013, es decir cuatro años y seis meses después que venció el plazo para que opere la prescripción, sin que haya existido ningún acto de los previstos en el art. 61 de la L. N° 2492 a través del cual se pueda alegar interrupción de la prescripción.

Respecto a lo alegado por la entidad demandante en sentido que el art. 59 de L. N° 2492 fue modificado por la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 que dispone que la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible y por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, no corresponde mayor análisis, en virtud a que los hechos generadores de la obligación tributaria tienen una data anterior (febrero 2004) a la fecha de promulgación de estas leyes, no pudiendo ser aplicadas retroactivamente cual es la pretensión del demandante, por propia disposición del art. 123 de la Carta Fundamental del Estado Boliviano.

Por último, en relación a la alegada imprescriptibilidad de las deudas con el Estado prevista en el art. 324 de la C.P.E., este tribunal ha sentado línea jurisprudencial en sentido que tal imprescriptibilidad es aplicable a las deudas causadas por funcionarios o servidores públicos que en el ejercicio de sus cargos causen daño económico al Estado, situación diferente a la presentada en el caso de autos. En consecuencia se concluye que únicamente gozan del carácter de imprescriptibilidad los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado conforme establece el art. 123 constitucional antes citado.

V.2.- Respecto al segundo punto de controversia.

La misma entidad demandante refirió que la decisión de la AGIT, "(...) se constituye en una decisión ultra petita, porque sin el respectivo análisis y fundamento la AGIT resolvió una prescripción oscura y cerrada solicitada por el sujeto pasivo (...), es decir, que la propia entidad recaudadora del Estado, reconoce en su demanda que la prescripción fue solicitada por el contribuyente, resultando un contrasentido o contradicción que primero afirme que la prescripción fue solicitada por el contribuyente y luego referir que la resolución de la AGIT al pronunciarse sobre la prescripción se constituye en una decisión ultra petita.

Revisados los antecedentes, fluye del memorial de interposición del recurso de alzada que discurre a fs. 9 y vuelta del Anexo N° 1, que la prescripción fue expresamente solicitada por el sujeto pasivo de la relación tributaria, habiendo sido debidamente respondida por la ARIT La

Paz, en el punto primero de la Resolución de Recurso de Alzada 0976/2013 en el que revocó totalmente la resolución determinativa de la administración tributaria, declarando extinguida por prescripción la facultad de esta administración para el cobro de la deuda tributaria relativa al IVA del periodo fiscal febrero 2004, decisión que fue confirmada por la AGIT a momento de resolver el recurso jerárquico deducido por el ahora demandante.

En consecuencia, resolver sobre el tema de la prescripción no fue un acto "de oficio", menos ultra petita de la AGIT como pretende hacer ver el demandante, sino que, emergió a raíz de una petición expresa del contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani, resuelta por la ARIT primero y confirmada por la AGIT luego.

VI. Conclusion.

El análisis y fundamentación precedente, permiten concluir a este Tribunal Supremo de Justicia, que efectivamente la prescripción operó en los actos de la administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria del periodo fiscal febrero 2004 en relación al IVA y que la resolución de la AGIT impugnada judicialmente por la Administración Tributaria no puede ser calificado como una decisión ultra petita y por ello, la entidad demandante no posee razón en su pretensión, debiendo declararse improbada la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art.6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 21 y en su mérito, firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2231/2013 emitida el 23 de diciembre de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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

**337**

**Empresa SyR Internacional S.R.L. c/ Comando de Ingeniería del Ejército
Contencioso
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de obligación seguida por la Empresa SyR Internacional S.R.L. contra el Comando de Ingeniería del Ejército de fs. 29 a 31 vta.; los antecedentes procesales, y.

I. Antecedentes con relevancia jurídica.

I.1.- Contenido de la demanda.

La Empresa SyR Internacional S.R.L. señala que el Comando de Ingeniería del Ejército en cumplimiento del art. 244 de la C.P.E., encara trabajos de infraestructura caminera, aeroportuaria y otras de su especialidad en todo el territorio nacional, a través de contratos suscritos con los Gobiernos Departamentales y Municipales; en ese marco institucional, el Comando de Ingeniería del Ejército, representado legalmente por el Cnel. DAEN Henry Omar Ortiz Mercado, bajo la tuición del Comandante General del Ejército, Gral. Brig. Gustavo A. Sandoval Espinoza, dentro de la modalidad de Apoyo Nacional a la Producción y Empleo (ANPE), en proceso realizado bajo las normas y regulaciones de contratación establecidas en el D.S. N°0081 de 29 de junio de 2009 y otras que rigen la materia, luego de concluir el proceso de contratación de provisión de gaviones y colocado de tachas reflectivas, provisión y colocado de señalización vertical y demarcación de fajas amarillas y blancas en el camino asfaltado Puna - Belén, en base al informe de la comisión de calificación N°9 de fecha 5 de junio de 2012 y a través de la R.A. N° 26-12 de 8 de junio de 2012, se adjudicó el Ítem N° 2 Provisión y Colocado de Tachas Reflectivas a la Empresa "SyR Internacional S.R.L.", por el monto total, aceptado por ambas partes, de Bs 168.000 a cancelarse contra entregas parciales, según la planilla de avance de obra, previo informe y certificado de pago debidamente firmado por el superintendente de obra, conviniéndose que el plazo de ejecución sería de 30 días calendario, a partir de la emisión de la orden de proceder por parte del superintendente de obra, todo conforme se acredita en el contrato suscrito entre partes, el 19 de junio de 2012 AS.JUR. Puna-Belén N° 13/12.

Que conforme la documental presentada, el 30 de noviembre de 2012, se procedió a la entrega definitiva de la obra con la provisión y colocado de tachas reflectivas en el camino asfaltado Puna - Belén, suscribiéndose el correspondiente acta de entrega entre el Comando de Ingeniería del Ejército y la Empresa "SyR Internacional S.R.L."; y como consecuencia de esta entrega, el Comando de Ingeniería, el 18 de junio de 2013, realizó un pago, a cuenta de Bs 80.000.-, quedando un saldo por pagar de Bs 88.000.-

Que conforme el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., la Empresa SyR Internacional S.R.L., demanda en la vía contenciosa el cumplimiento de obligación derivada del contrato de provisión de Tachas Reflectivas para el proyecto del camino asfaltado "Puna Belén" AS.JUR. Puna-Belén N° 13/12, toda vez que éste constituyó un compromiso jurídico entre el Comando de Ingeniería del Ejército y la empresa constructora, especificándose los derechos y obligaciones de las partes, correspondiendo al Comando de Ingeniería del Ejército la obligación de pago de la suma convenida a la terminación del contrato.

Que en el caso presente, como se tiene dicho, el Comando de Ingeniería del Ejército, solo hizo un pago parcial el 13 de junio de 2013; es decir, después de seis meses en que se había suscrito el acta de entrega definitiva, quedando un saldo por pagar a la empresa contratista, de Bs 88.000.-, y que ante el incumplimiento del Comando de Ingeniería del Ejército se interpone la demanda.

I.3.- Petitorio.

En base a los argumentos expuestos, solicitó el cumplimiento de obligación de pago en la suma de Bs 88.000.-, al Comando de Ingeniería del Ejército, Comando General del Ejército y Ministerio de Defensa Nacional, y se declare probada la demanda, más el pago de daños y perjuicios, con costas.

II. De la contestación a la demanda.

Que, citados el Comando General del Ejército y Ministerio de Defensa Nacional, interpusieron excepción previa de obscuridad, contradicción e imprecisión en la demanda y de incapacidad e impersonería, de fs. 77-78 y de fs. 84-85; asimismo, el Comando de Ingeniería del Ejército opuso el incidente de nulidad de notificación de fs. 96, que corrido en traslado, fue resuelto mediante Resolución N° 114/14 de 14 de julio de 2014, declarando probadas las excepciones de impersonería planteadas por el Ministerio de Defensa y Comando General del Ejército, disponiendo su apartamiento del proceso, y rechazó las excepciones de obscuridad, contradicción e imprecisión en la demanda así como el incidente de nulidad interpuesto por el Comando de Ingeniería del Ejército.

Que el Comando de Ingeniería del Ejército, no contestó la demanda; sin embargo, expuso mediante memorial de fs. 160-161 vta., los siguientes argumentos:

Que, en aplicación del D.S. N° 1256 de 13 de junio de 2012, por disposición del Órgano Ejecutivo Central se ha iniciado el proceso de cierre y liquidación del Comando de Ingeniería del Ejército el cual debería haber culminado el 13 de junio de 2014; que sin embargo, por disposición manifiesta de la R.S. N° 12199 de 11 de junio de 2014 y luego de cumplidas las condiciones establecidas en el mencionado decreto supremo, la dirección procedió al cierre de la entidad el 31 de diciembre de 2014, y con la finalidad de evitar actuaciones que generen nulidades o perjuicios posteriores a las partes es necesario poner en conocimiento el contenido del D.S. N° 1256 para el análisis y las determinaciones legales que correspondan el mismo que tiene por objeto disponer el proceso de cierre del Comando de Ingeniería del Ejército, transcribiendo al efecto los arts. 9, 10 y 11 de la mencionada norma.

Argumentó que al presente, el Comando de Ingeniería del Ejército se constituiría en una entidad cerrada, por consiguiente toda actuación en lo relacionado a pasivos y procesos legales incoados por o en contra de dicho Comando deberían circunscribirse a lo establecido por el art. 10-IV del referido decreto supremo, salvo alguna disposición complementaria a ser emitida por el ente tutor, que es el Ministerio de Defensa o por el Órgano Ejecutivo Central, aspecto que no se ha producido. Asimismo señaló que en estricto apego a lo dispuesto por el art. 164-II de la C.P.E. y art. 10-IV del D.S. N° 1256, realizado el análisis jurídico, se disponga lo que en derecho corresponda.

IV. Antecedentes.

IV.1.- De la prueba aportada por la empresa demandante.

De la revisión del legajo de la causa, se acompañó y ofreció la prueba documental a que hace referencia el art. 330 del C.P.C. Abrog. - vigente por mandato de la disposición final tercera del Código Procesal Civil CPC- siendo necesario a continuación glosarla a efectos de su valoración en la fundamentación de la presente resolución.

De fs. 15 a 21, contrato de provisión de tachas reflectivas.

A fs. 22, fotocopia simple de acta de entrega definitiva.

A fs. 23, fotocopia simple de planilla de avance de ejecución de obra.

A fs. 24, nota de 23 de abril de 2013, dirigida al Comandante de Ingeniería del Ejército, solicitando el pago por el cumplimiento de la provisión, entrega y colocado de los bienes contratados de 6.000 unidades de tachas reflectivas para el proyecto, Camino Asfaltado "Puna Belén" por un monto de Bs 168.000.-

A fs. 25 fotocopia simple de factura por pago de Bs 80.000.-, emitida a favor del Comando de Ingeniería de Ejército.

A fs. 26 fotocopia simple de Cheque N° 0004852, del Banco Unión por la suma de Bs 80.000.-, de 1 de julio de 2013.

V.- Objeto de la litis.

Habiéndose, calificado el proceso como de puro derecho conforme el decreto de fs. 117, en observancia de la previsión contenida en el art. 354 del C.P.C. Abrog., el objeto de la litis queda identificado de la siguiente manera:

Si es evidente que el Comando de Ingeniería del Ejército ha incumplido su obligación de pago parcial del contrato por la provisión, entrega y colocado de 6.000 unidades de tachas reflectivas para el proyecto Camino Asfaltado "Puna Belén"; y si corresponde el resarcimiento de daños y perjuicios.

VI. Fundamentación Jurídica.

VI.1.- De la facultad del Tribunal Supremo para conocer y resolver procesos contenciosos.

El Tribunal Supremo de Justicia, por mandato del art. 181 de la C.P.E.: "...es el máximo tribunal de la jurisdicción ordinaria... ", jurisdicción que se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez, conforme señala el art. 180-1 de la misma Norma Suprema del Estado.

La labor hermenéutica derivada de las citas precedentes, irradia a todas las causas que son conocidas y resueltas por la jurisdicción ordinaria, entre ellas los procesos contenciosos y contenciosos administrativos que, por mandato del art. 6 de la Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contenciosos y Contenciosos Administrativos, N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corresponde su conocimiento, tramitación y resolución, a la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Concordante con lo precedentemente expuesto, el art. 775 del C.P.C., abre. señala que: "En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes de la Constitución Política del Estado, se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia con los requisitos señalados en el art. 327"; al respecto, la Disposición Final Tercera del Código Procesal Civil (CPC), L. N° 439 de 19 de noviembre de 2013 establece: "De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre procesos: Contencioso y resultante de los contratos, negociaciones y concesiones del poder ejecutivo y contencioso administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada".

Por otra parte, la Circular N° 2/2016 de 29 de febrero de 2016, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, determina "...que la tramitación en relación a los tipos de procesos señalados (contenciosos y contenciosos administrativos) continuará tramitándose igual, en observancia de lo establecido en la L. N° 620 que mantiene la vigencia de esos mismos artículos, por lo que proseguirá aplicándose el Código de Procedimiento Civil de 1975, hasta que sean regulados por ley especial".

VI.2.- Del incumplimiento del contrato por parte de la entidad contratante.

Establecida la competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, conforme se evidencia del contrato de provisión de tachas reflectivas de fs. 15 a 21, de 19 de junio de 2012, se tiene que la cláusula Primera establece que constituyen parte interviniente en dicho contrato, el Comando de Ingeniería del Ejército y la Empresa SyR Internacional S.R.L.; sin embargo, en aplicación del D.S. N° 1256 de 13 de junio de 2012, por disposición del Órgano Ejecutivo Central se inició el proceso de cierre y liquidación del Comando de Ingeniería del Ejército el cual debería haber culminado en 13 de junio de 2014, y por disposición expresa de la R.S. N° 12199 de 11 de junio de 2014, luego de cumplidas las condiciones establecidas, la dirección procedió al cierre de la entidad el 31 de diciembre de 2014.

En ese contexto, de los antecedentes del proceso se tiene que el Comando de Ingeniería del Ejército, fue objeto de un proceso de cierre, creando en su cuenta la Empresa Pública Nacional Estratégica denominada "Empresa de Construcciones del Ejército", y que posteriormente mediante D.S. N° 2507 de 2 de septiembre de 2015, se procedió también a su cierre, quedando en su cuenta la Corporación de la Fuerzas Armadas para el Desarrollo COFADENA.

Al respecto, el D.S. N° 2507 dispone en su art. 7-IV de manera textual: "(Conclusión de cierre del Comando de Ingeniería del Ejército) IV. Todos los pasivos aduaneros, tributarios, laborales, sociales, contractuales y procesos legales pendientes del Comando de Ingeniería del Ejército, generados hasta su cierre, serán asumidos por la COFADENA", en consecuencia, correspondería que la Corporación de la Fuerzas Armadas para el Desarrollo - COFADENA, asuma el cumplimiento de pago de la obligación derivada del contrato de provisión, entrega y colocado de tachas reflectivas, por la empresa SyR Internacional S.R.L., en su caso, si la empresa demandante prueba tener razón en su pretensión; sin embargo, no cursa en obrados notificación alguna a la Corporación de la Fuerzas Armadas para el Desarrollo COFADENA, siendo este hecho una causa de indefensión para dicha entidad, a la que no se hizo conocer la existencia de la presente demanda.

En base a las razones expuestas, se debe considerar que la nulidad debe circunscribirse en el marco normativo previsto en el art. 35 de la L. N° 2341 cuyo tenor expone: "(Nulidad del acto). I. Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: a) Los que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio; b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, e) Cualquier otro establecido expresamente por ley...".

En el presente caso, debe considerarse la existencia de un contrato administrativo en el que es evidente que COFADENA no fue parte; no obstante, en virtud de las normas administrativas citadas líneas arriba, esta institución asumió la responsabilidad derivada del cierre de operación del Comando de Ingeniería del Ejército inicialmente y de la Empresa de Construcciones del Ejército, posteriormente; proceso en el que al no haber sido citada con la demanda, se vulneró su derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, aplicándose el inc. c) del art. 35 de la L. N° 2341, por prescindir del procedimiento legalmente establecido en cuanto a la falta de notificación a la parte y salvaguardar sus derechos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, de oficio, a objeto de evitar nulidades posteriores y provocar la indefensión de la demandada, ANULA obrados con reposición, hasta el estado en que se haga conocer a la Corporación de la Fuerzas Armadas para el Desarrollo COFADENA, la existencia de una demanda en la que deberá asumir defensa; esto es, hasta fs. 33.

No suscriben las magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina y Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Pastor Segundo Mamani Vilca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



338

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 18, interpuesta por Gerencia de Grandes Contribuyentes Regional La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1879/2013 de 14 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 39 a 42, la contestación del tercero interesado de fs. 56 a 57 vta., la réplica de fs. 60-61, la réplica de fs. 82 y vta.; los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz señala que mediante nota FTR 12013 presentada por el contribuyente Empresa Nacional de Telecomunicación S.A., solicitó rectificatoria del Impuesto al Valor Agregado por el periodo agosto/2011, debido a que la Factura N°523 no ingresó en el libro de compras, declarando un importe en defecto en el Crédito Fiscal IVA, por lo que solicitó la respectiva autorización para la incorporación de dicho importe, adjuntando en fotocopias Factura N°523, nota con Cite: CE/LP 00646/2011 y páginas 1 al 3221 del libro de compras del periodo agosto/2011, páginas 1 y 6 del Libro de Notas de Crédito y Débito del periodo agosto 2011.

Es así que, haciendo una evolución y revisión de los antecedentes y del marco normativo tributario, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO La Paz, en fecha 9 de abril de 2013 emitió el Informe CITE:SIN/GGLPZ/DF/SVE-I/INF/00487/2013, mediante el cual se recomendó el rechazo de la solicitud y en mérito a ello, se emitió la R.A. N° 23-0035-2013 de 9 de abril de 2013, que resuelve: "Rechazar la Declaración Jurada Rectificativa presentada por el contribuyente Entel S.A. con NIT 1020703023 del Formulario 200 Impuesto al Valor Agregado, con número de Orden 2937750605, asignado por el portal tributario mediante F-521, correspondiente al periodo agosto/2011 y sea en mérito al informe CITE:SIN/GGLPZ/DF/SVE-I/INF/00487/2013."

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Manifestó la entidad demandante que la resolución jerárquica no analizó correctamente las normas tributarias, transcribiendo el art. 70 y 78 del C.T.B., art. 28 del D.S. N° 27310, art. 8 de la L. N° 843, y D.S. N° 21530; que en ese marco normativo precisa que las declaraciones juradas son las manifestaciones voluntarias de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria que comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben, no obstante, dicha información puede ser rectificadora y según el efecto técnico que produzca, pueden ser rectificatorias a favor del contribuyente, que la administración tributaria en uso de sus facultades, conforme el art. 100 de la L. N° 2492 tiene la obligación de la verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación para su aprobación antes de su presentación en el sistema financiero, hecho que le lleva a investigar y comprobar la veracidad de la nueva información proporcionada por el sujeto pasivo, en ese entendido todas las modificaciones que posteriormente el sujeto pasivo realiza en sus declaraciones juradas deben hallarse debidamente respaldadas.

Por lo que la administración tributaria al haber actuado conforme a normas antes señaladas rechazó la declaración jurada rectificativa del formulario 200 con número de orden 2937750605 del impuesto al valor exportadores, correspondiente al periodo fiscal agosto/2011; sin embargo, la resolución jerárquica impugnada no analizó correctamente los antecedentes administrativos de la R.A. N° 23-00035-2013 que dieron lugar a las observaciones realizadas por la administración tributaria que tienen absoluta legalidad y pertinencia.

Que respecto a la rectificación de la declaración jurada del F-200 IVA N° de Orden 2934600018 del periodo agosto/2011 de la Factura N°523 cuyo monto total de compras asciende a Bs 264.837.-, que representa un crédito fiscal de Bs 34.429.00, señala que la empresa tiene como actividad principal servicios, y la factura por la cual reclama su crédito fiscal, está vinculada con su actividad, por lo que se procedió a verificar el correcto registro de la misma en el libro de compras del contribuyente y los libros de ventas del proveedor, asimismo manifiesta que considerando que el contribuyente pretende incrementar sus compras se procedió a revisar una muestra de la misma encontrándose que la Factura N°455 correspondiente a Tropi Cel Cabinas de Cirilo Oscar Calle Mamani que no consigna el NIT del contribuyente, motivo por el cual en atención a lo señalado en el num. 4 del art. 41 de la RND 10-0016-2007 que indica: "Acreditar la correspondencia del titular consignando el número de identificación tributaria del comprador...", el mismo no puede apropiarse del crédito fiscal, monto que influye en la determinación del importe total del periodo agosto 2011.

Asimismo señala que la administración tributaria ha obrado conforme al ordenamiento jurídico, precautelando y respetando los derechos y garantías que asisten al contribuyente, y que la resolución jerárquica AGIT-RJ 1879/2013 no consideró con lo establecido por los parágs. I y II del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, tomando en cuenta este extremo no puede proceder la

rectificatoria ya que no son válidas para crédito fiscal de conformidad a lo dispuesto en los parágs. I y III del art. 41 de la resolución mencionada.

I.3.- Petitorio.

En base a los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda y en consecuencia, se revoque totalmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1879/2013, sobre la extinción de la deuda por pago en cuanto al periodo fiscal agosto 2011.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 39 a 42, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que ante la solicitud efectuada por Entel S.A. para rectificar su declaración jurada del IVA, incrementando el valor de sus compras, debido a que no incluyó en su declaración la Factura N°523, del periodo agosto 2011, la misma cumple con los requisitos establecidos en los arts. 78-II de la L. N° 2492 y 28. II del D.S. N° 27310, no otra cosa se deduce del hecho de que la propia administración tributaria no observó la falta de ningún documento para la solicitud de rectificación, es más como fundamento de la resolución administrativa señala que se verificó el registro correcto de la misma en el libro de compras del contribuyente y los libros de ventas del proveedor, y como resultado de dicha verificación la administración tributaria no emitió ninguna observación, de lo que se demuestra que no existe razón para el rechazo de la Factura N°523, toda vez que el sujeto pasivo cumplió con el procedimiento establecido en los términos del art. 41 de la RND N° 10-0016-07 al presentar a la administración tributaria su solicitud de rectificatoria para que sea aprobada; sin embargo no lo hizo, debido a que adicionalmente a la verificación del crédito fiscal que pretendía incrementar el sujeto pasivo, la administración tributaria verificó una muestra del crédito fiscal correspondiente al periodo objeto de rectificación, es decir agosto 2011, y como resultado encontró que la Factura N°455 por Bs 3.598.60 emitida por TROPI CEL de propiedad de Cirilo Oscar Calle Mamani no consigna el NIT de Entel S.A.

Que si bien es cierto, que la administración tributaria se encuentra habilitada para efectuar la verificación del crédito fiscal de los sujetos pasivos, esta facultad debe ser aplicada en función del debido proceso, vale decir, que si resultado de su verificación sobre el proceso de solicitud de rectificatoria, la administración tributaria considera que debe ampliar su alcance para la aprobación de la solicitud, puede hacerlo, cabalmente en uso de sus facultades y en aplicación del art. 28-II del D.S. N° 27310, que refiere que la aprobación por la administración será resultado de la verificación formal y/o la verificación mediante procesos de determinación, asimismo deberá considerar el art. 104 de la L. N° 2492, según el cual la administración tributaria tiene la facultad de iniciar un proceso de fiscalización o verificación, pero dicho proceso, debe iniciarse con una orden de fiscalización emitida por autoridad competente, lo que en el presente no ocurrió, ya que se procedió a determinar fuera del alcance de la solicitud de rectificatoria, sin contar con la orden de inicio del proceso de determinación en la modalidad que considere conveniente, menos notificó el inicio de dicho proceso de determinación a ENTEL S.A., lo que sin duda, vulnera el debido proceso, más aún cuando la administración tributaria rechazó la solicitud de rectificatoria en base a una observación que es extraña a dicho proceso como es la Factura N°455, la cual no se encuentra dentro del alcance de las facturas cuyo crédito fiscal Entel S.A. solicitó se incrementado y por lo cual solicito autorización.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1879/2013.

III. Contestación del tercero interesado.

La Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. señala que de los antecedentes del proceso el 23 de agosto de 2012, se inició un trámite de rectificatoria con la finalidad de incrementar el crédito fiscal emergente de la Factura N°523 del proveedor Gesto S.A., sin embargo el SIN arbitrariamente estableció reparos por otra factura correspondiente al N° 455 relacionada a Tropi Cel Cabinas, alegando que esta no consignaba el NIT del contribuyente, por lo que rechazo la solicitud principal de rectificatoria.

En ese sentido, manifestó que el SIN generó una distorsión en el trámite, al modificarlo a un proceso de investigación o fiscalización, que nunca fue de conocimiento de la empresa, por lo que se atentó contra el principio de congruencia y debido proceso.

III 1.- Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda y se confirme la resolución jerárquica impugnada.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Entel S.A., presentó el 23 de agosto de 2012, una solicitud de aprobación de la declaración jurada rectificatoria del IVA con N° de Orden 2937750605, Formulario 200, correspondiente al periodo fiscal agosto 2011, debido a que la Factura N°523 por Bs 264.837.15 emitida por Gesco S.A., no fue registrada en su Libro de Compras IVA, lo que ocasiona se declare un crédito fiscal en defecto en el periodo señalado, a este efecto adjuntó a documentación de respaldo a su solicitud.

La administración tributaria en virtud de sus atribuciones conferidas y a objeto de continuar con el análisis del caso, solicita al sujeto pasivo presente mediante Proveído N° 24-1327-2012 de 12 de noviembre, entre otros, proyecto de la rectificatoria, original de la Factura N°523, libro de compras original y rectificando, compras en medio digital, libro diario de egresos, comprobando de traspasos, comprobantes de traspasos, libros mayores, medios fehacientes de pago, extracto bancario.

El 19 de diciembre de 2012, mediante Proveído N° 241829-2012, además de la documentación presentada solicitó nota de rectificatoria con la firma del representante legal original y fotocopia de facturas detalladas en Anexo, medios fehacientes de pago de las facturas, extracto bancario y bancarización de las compras entre otras.

El 9 de abril de 2013, la administración tributaria mediante Informe CITE:SIN:GGLPZ/DF/SVE-INF/00487/2013, señaló que de la factura reclamada por su crédito fiscal la misma está vinculada con su actividad, por lo que procedió al registro correcto de la misma en el libro de compras del contribuyente y los libros de ventas del proveedor; asimismo señala que ante la revisión de las facturas del contribuyente que pretende incrementar sus compras, se encontró la Factura N°455 por Bs 3.598.60 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 467.82, no consigna el NIT del contribuyente, por lo que Entel S.A. no puede apropiarse de dicho crédito fiscal, monto en la determinación del importe total de agosto de 2011, rechazando la declaración jurada rectificativa del IVA de dicho periodo.

Que en mérito a dicho Informe la administración tributaria en la misma fecha emitió la R.A. N° 23-0035-2013, que determinó rechazar la declaración jurada rectificativa presentada por el contribuyente Entel S.A. del Formulario 200 al Impuesto al Valor Agregado, con N° de Orden 2937750605, asignado por el Portal Tributario mediante F-521, correspondiente al periodo agosto 2011. Asimismo establece que la revisión no exige al contribuyente de un proceso de fiscalización del impuesto y periodo rectificado.

Contra dicha resolución el sujeto pasivo presentó el recurso de alzada, el mismo que fue resuelto mediante resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0818/13 de 29 de julio de 2013, que determinó Revocar totalmente la R.A. N° 23-0035-2013 de 09 de abril, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra ENTEL S.A., consecuentemente se dejó sin efecto el rechazo a la Declaración Jurada Rectificativa, Formulario 200 por el Impuestos al Valor Agregado con N° de Orden 2937750605 del periodo agosto 2011.

Que ante dicho fallo la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1879/2013 de 14 de octubre, que determinó confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0818/2013 de 29 de julio, que revocó la R.A. N° 23-0035-2013.

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

V. De la problemática planteada.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en establecer si en la Resolución de Recurso Jerárquico 1879/2013 de 14 de octubre, al confirmar revocatoria de la R.A. N° 23-0035-2013 dejando sin efecto el rechazo a la declaración jurada rectificativa, formulario 200 por el Impuestos al Valor Agregado con N° de orden 2937750605 del periodo agosto 2011, incurrió en vulneración de las normas que rigen la materia.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Conforme señala el art. 115-II de la C.P.E., se establece que: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones". Por otro lado el derecho a la defensa en el procedimiento administrativo conforme a la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril, señala: "Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la S.C. N° 1670/2004-R de 14 de octubre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial "(...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual el Tribunal Constitucional, en la S.C. N° 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: '(...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos, interpretación constitucional, de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: I) el derecho a ser escuchado en el proceso; II) el derecho a presentar prueba; III) el derecho a hacer uso de los recursos; y IV) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal"...".

Por otra parte, se debe revisar también, el art. 68-1, 2, 6 y 7 del Cód. Trib. Boliviano que reconoce los siguientes derechos al sujeto pasivo (entre otros): "A ser informado, a que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos dentro de los plazos establecidos, al debido proceso, a formular y aportar en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos". El art. 78-II del mismo cuerpo normativo, con relación a la rectificación de las declaraciones juradas, establece que: "Podrán rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. (...)". Concordante con la anterior disposición el art. 28-I y II del D.S. N° 27310 R. Cód. Trib., boliviano, dispone que; "(...) las rectificatorias a favor del contribuyente podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal"; "estas rectificatorias, conforme lo dispuesto en el art. 78-II de la L. N° 2492, deberán ser aprobadas por la administración tributaria antes de su presentación en el sistema financiero, caso contrario no surten efecto legal. (...)".

En el caso de autos, se evidencia que ante la solicitud realizada por Entel S.A. de rectificatoria del Impuesto al valor agregado por el periodo agosto/2011, manifestando que debido a que la Factura N°523 emitida por Gesco S.A. no ingresó en el libro de compras, declaró un importe en defecto en el Crédito Fiscal IVA, por lo que solicitó la respectiva autorización para la incorporación de dicho importe, adjuntando para el efecto fotocopias de la Factura N°523, Nota con CITE:CE/LP 00646/2011 y págs. 1 al 3221 del libro de compras del periodo agosto/2011 y págs. 1 y 6 del libro de notas de crédito y débito del periodo agosto/2011; asimismo, dentro del proceso de rectificación la administración tributaria mediante Proveído N° 24-1327-2012 y Proveído N° 241829-2012, solicitó a Entel S.A. mayor documentación, que una vez analizada la misma mediante Informe CITE:SIN:GGLPZ/DF/SVE-INF/00487/2013, se llegó a la conclusión que la factura reclamada por su crédito fiscal se encontraba vinculada con su actividad, por lo que se procedió al registro de la misma en el libro de compras del contribuyente y los libros de ventas del proveedor.

Asimismo, en dicho informe manifiesta que considerando que el contribuyente pretende incrementar sus compras, se procedió a revisar una muestra de la misma encontrándose la observación a la Factura N°455 correspondiente a Tropi Cel Cabinas por Bs. 3.598,60 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 467.82, la misma que no consigna el NIT del contribuyente, por lo que Entel S.A. no puede apropiarse de dicho crédito fiscal, monto en la determinación del importe total de agosto de 2011, y a consecuencia de ello rechaza la solicitud de rectificatoria de declaración jurada del IVA de dicho periodo; aspecto ratificado en la R.A. N° 23-0035-2013 de 9 de abril.

En ese entendido, se tiene que dentro de la solicitud de rectificatoria de la declaración jurada del IVA, sobre la Factura N° 523, ENTEL S.A. cumplió con el procedimiento establecido en el art. 78-II de la L. N° 2492, por lo que en la R.A. N° 23-0035-2013 se procedió al registro de la misma en el Libro de Compras del contribuyente y los Libros de Ventas del proveedor; sin embargo, incongruentemente al observar el crédito fiscal de la Factura N° 455 (la misma que no fue objeto de la solicitud de rectificatoria), dicha solicitud fue rechazada, cuando correspondía que la administración tributaria apruebe la solicitud de rectificatoria únicamente de la Factura N° 523 la misma que cumplió con los requisitos para generar el crédito fiscal válido, al estar debidamente respaldadas.

En ese mismo contexto, al haber observado la Factura N° 455, sin la Orden de Inicio del proceso de fiscalización, conforme establece el art. 104 de la L. N° 2492, así como tampoco poner en conocimiento dicha verificación del sujeto pasivo, se evidencia que la administración tributaria incurrió en vulneración del debido proceso y derecho a la defensa.

VII. Conclusión.

En definitiva, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la resolución de recurso jerárquico, realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si lo afirmado en la demanda no desvirtúa los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 18, interpuesta por Gerencia de Grandes Contribuyentes Regional La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1879/2013 de 14 de octubre.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



339

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 20, impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01858/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 54 a 57 vta.; réplica de fs. 70 y dúplica de fs. 75.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 15 de octubre de 2013, la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Grover Castelo Miranda, fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01858/2013 de 7 de octubre que impugna, y en el plazo previsto por el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contencioso administrativa, pidiendo dejar sin efecto la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01858/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, bajo los siguientes fundamentos:

Refiere que la Gerencia Distrital Chuquisaca, a través de su Jefatura de Fiscalización, en el marco del programa de operaciones anual dispuso la ejecución de la verificación externa al contribuyente Consejo de la Judicatura, a cuyo efecto fue emitida la Orden de Verificación 00110VI00088 Formulario 7520 por los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre de 2008, alcanzando al CF-IVA de 20 Notas Fiscales, derivado de la verificación de egresos declarados por el contribuyente.

Que una vez requerida la presentación de documentación tributaria, misma que se produjo fuera del plazo establecido, en base a la misma y a la información de terceros requerida y obtenida de la base de Datos Corporativa (BDC) del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria versión 2 (SIRAT2), se procedió a determinar sobre base cierta, los siguientes aspectos:

De la verificación de DD.JJs Forms. 200 (IVA), se determina en todos los periodos la correcta utilización de alícuota y saldos a favor del contribuyente para el siguiente periodo, de los cuales solo el de abril fue correctamente obtenido, por cuanto en los periodos restantes existen errores al verificarse importes en exceso y en menor, cuantía originando el incumplimiento a deberes formales.

Que los Libros de Compras IVA se encuentran debidamente notariados con anterioridad a los periodos de revisión y las facturas de compras observadas en detalle de diferencias adjunto a orden de verificación, fueron registradas los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio y septiembre con errores en el número de la nota fiscal, fecha, autorización e importe sujeto a crédito fiscal IVA, determinándose incumplimiento a deberes formales.

Refiere que la factura 219124 con autorización 19040010754 de 26 de marzo de 2008 por el importe de Bs 128.61 fue consignada en el Libro de Compras por Bs 12.861 incrementando el sado para el periodo fiscal siguiente de forma incorrecta, por lo que se recomendó la rectificación de los Libros de Compras y Declaraciones Juradas, con el propósito de reflejar correctamente los importes a pesar de no estar el contribuyente sujeto al impuesto IVA, pero sí a presentar sus libros de compras y de la respuesta proporcionada por ENTEL, se determinó que fueron consignados en los libros de compras fechas de pagos pero no de emisión, lo cual es permitido por la normativa vigente a la fecha de los hechos generadores.

Que se determinó el incumplimiento a deberes formales, establecidos en Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 041424 y 041452 por la presentación de la documentación requerida fuera del plazo determinado en la Orden de Verificación - Formulario 7520 y la no actualización de datos del representante legal, quien en principio era Jorge Von Borries y no Freddy Torrico Zambrana que figura en el Padrón de Contribuyentes de la Administración Tributaria, infringiendo los arts. 70-2 y 8 de la L. N° 2492, por esa razón las infracciones se calificaron con UFV's 3.000 y UFV's 1.500 en sujeción a lo dispuesto por los numerales 4.1 y 1.3 del Anexo Consolidado a) del art. 4 de la R.N.D. N° 10-00037-07, respectivamente.

Que de igual manera se identificaron errores de registro en Libros de Compras en los periodos febrero (número y fecha), marzo (número e importe), abril (numero, fecha y autorización), mayo (número y fecha), junio (autorización) y septiembre (número), infraccionadas a través de Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación de la 041425 a la 041429 y 041474, por incumplimiento a lo dispuesto por el parág. II núm. 2 inc. a), d), e) y j) de la R.N.D. N° 10-00016-07, calificadas con UFV's 1.500 cada una en sujeción a lo dispuesto por el numeral 3.2 del Anexo Consolidado a) del art. 4 de la R.N.D. N° 10-00037-07.

Que se establece también en DD.JJs IVA - Formularios 200, mal cálculo del impuesto y determinación de la diferencia a favor del contribuyente para el siguiente periodo, infraccionadas través de Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de

Determinación de la 041430 a la 041436 al infringir o señalado en los arts. 70-1 y 78 parág. II de la L. N° 2492, calificándose con UFV's 400 cada una de ellas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Indica que la resolución jerárquica que impugna, establece que la parte actora impuso incorrectamente trece multas por un importe total de UFV's 11.800 por incumplimiento a deberes formales de no registro de libros de compras, conforme a normativa específica y presentación de declaraciones juradas sin cumplir con lo exigido por la normativa. Por otra parte, manifiestan estar en desacuerdo con el criterio de la AGIT, ya que los incumplimientos a deberes formales de registro de libros IVA, de acuerdo a normativa específica, es decir sin errores, (Actas Nos. 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474) no se encontrarían debidamente tipificados por la normativa tributaria, de acuerdo a los siguientes fundamentos:

El art. 160 del Cód. Trib., establece que son contravenciones tributarias las siguientes:

- 1.- Omisión de inscripción en los registros tributarios;
- 2.- No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;
- 3.- Omisión de pago;
- 4.- Contrabando cuando se refiera al último párrafo del artículo 181;
- 5.- Incumplimiento de otros deberes formales;
- 6.- Las establecidas en las leyes especiales.

Manifiesta que el parág. I del art. 162 del Cód. Trib., determina que quien incumpla de cualquier manera los deberes formales establecidos en el presente Código y demás disposiciones, será sancionado con una multa que irá desde hasta 5.000 UFV's hasta 50.000 UFV's. La sanción para cada una de las conductas contraventoras, se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Que el Punto 3.2 (para personas jurídicas) del Anexo A) de la R.N.D. N° 10-0037-07 sanciona con una multa de 1.500 UFV's al contribuyente que incumpla el deber formal de "Registro de Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica" y el art. 47-III-2-a), d), e) y j) establece que los contribuyentes tienen la obligación de registrar en su Libro de Compras IVA, el día, mes y año de la transacción, el número de factura, nota fiscal o documento equivalente, el número de autorización y el importe neto sujeto al IVA, situación que en el caso de autos no aconteció, ya que el contribuyente no registró dichos actos de forma correcta, según se observa en el expediente determinativo, debiendo tomarse en cuenta que la legislación tributaria adopta la figura jurídica de la tipificación abierta implicando ello, que es la norma general la que dispone que será la norma específica la que señale los distintos deberes formales así como las sanciones aplicables a cada caso.

Indica que el incumplimiento a deberes formales, consistente en el llenado erróneo de declaraciones juradas que produce un arrastre incorrecto de saldos y perjudica en alto grado el conjunto de controles y seguimiento que realiza la administración tributaria sobre el crédito y débito fiscal de los contribuyentes en virtud a sus facultades de fiscalización, causa por la cual se procedió a sancionar al contribuyente.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01858/2013 de 7 de octubre.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez admitida la demanda por proveído de fs. 22, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Daney Valdivia Cofia en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién contesta negativamente la demanda mediante memorial que cursa de fs. 54 a 57 vta., de obrados, manifestando que la resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada con fundamentos técnico jurídicos sólidos, precisando que: Sobre las actas por contravenciones tributaria vinculadas al procedimiento de determinación, de antecedentes se evidencia que la administración tributaria emitió Orden de Verificación Interna 00110V100088 notificada el 9 de mayo de 2011 al contribuyente a objeto de verificar el crédito fiscal IVA, según detalle de facturas observadas mediante sistema, en ese cometido observó la comisión de errores al registrar algunas facturas en los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio y septiembre 2008 en el libro de compras, puesto que advirtió el mal registro de fechas, número de factura, de autorización e importe, lo que habría dado lugar a las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 41425, 41426, 41427, 41428, 41474 y 41429 de 16 de abril de 2012, estableciendo como norma infringida, el art. 47 de la R.N.D. N° 10-0016-07, observaciones que fueron consolidadas en la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/00110V100088/VC/00025/2012, en virtud al art. 169 de la L. N° 2492, mismas que fueron ratificadas en la R.D. N° 17-000180-12, lo cual denota que la administración tributaria determinó la sanción de 1.500 UFV's por periodo fiscal, por la infracción de la R.N.D. N° 10-0016-07, art 47-II-2-a), d), e) y j) respectivamente, conductas que sanciona de acuerdo a la R.N.D. N° 10-0037-07, Anexo A, art. 4-3.2 para personas jurídicas.

Que de la lectura del art. 47-II-2 de la R.N.D. N° 10-0016-07, se establece que la obligación de elaborar los Libros de Compras IVA, con un formato que se expone de forma referencial en el Anexo 11, estableciendo en sus incisos la información mínima que debe ser registrada en los citados libros, sin establecer cualidades respecto de la información a ser registrada, es decir que no exige que dicha información deba ser registrada de forma precisa o correcta, limitándose a la administración tributaria a observar el registro erróneo sin considerar que ello no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de exactitud y corrección, lo cual permite concluir que la norma que la administración tributaria aplica a efectos de establecer el incumplimiento de

un deber formal no se adecuaba al hecho que se quiere sancionar, puesto que el art. 47-II-2 de la R.N.D. N° 10-0016-07, no establece la obligación de registrar en los Libros de Compras IVA físicos y notariados, información sin errores.

Sobre las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435 y 41436, menciona que fueron labradas las mismas por determinar y declarar los Formularios 200, por los periodos febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre 2008, con un monto a favor del contribuyente, estableciendo como norma infringida, los arts. 70-1 y 78-I de la L. N° 2492 y posteriormente emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/00110V100088/VC/00025/2012, en la cual establece que el sujeto pasivo tiene únicamente obligación tributaria respecto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, como agente de retención Form. 608 y no así respecto al IVA, razón por la que no habría determinado deuda tributaria.

Que el art. 70-1 de la L. N° 2492 establece las obligaciones del sujeto pasivo una vez ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria y el art. 78 de la misma ley, en su párrafo I establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria conforme a reglamentación, y se presumen fiel reflejo de la verdad, por lo que los errores advertidos en el llenado del Formulario 200, no corresponden ser sancionados, correspondiendo en consecuencia, confirmar la resolución de alzada.

II.1.- Petitorio.

Por lo manifestado solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2013 de 7 de octubre.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la entidad demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada que mantuvo firmes y subsistentes las sanciones por incumplimiento a deberes formales correspondientes a las Actas Nos. 41424 y 41452 por 3.000 y 15000 UFV's.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. De fs. 2-3 cursa Formulario de Orden de Verificación de 11 de abril de 2011 que contiene el detalle de facturas observadas, de fs. 27 a 32 cursan Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, las primeras cuatro por contravenir el núm. 1 del art. 70 y parág. I del art. 78 de la L. N° 2492 y las dos últimas por contravenir el núm. 1 del art. 70 y parág. II del art. 78 de la mencionada Ley.

A fs. 33-34 cursan Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación por contravenir el núm. 8 del art. 70 de la L. N° 2492.

2. De fs. 160 a 165 cursa el Informe Final CITE: SIN/GDCH/DF/IFNI/INF/000208/2012 de 25 de abril de 2012 que establece haberse determinado sobre base cierta la deuda tributaria de UFV's 16.300 por concepto de incumplimientos a deberes formales al verificar en consulta a SIRTAA2 que únicamente la obligación tributaria del contribuyente es el impuesto RC-IVA como Agente de Retención - Form. 608 y no así el IVA; de fs. 166 a 170 cursa la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCH/DF/00110VI00088/VC/00025/2012 de 25 de abril de 2012 que se pronuncia en los mismos términos y otorga al contribuyente el plazo de 30 días improrrogables a partir de su legal notificación con la misma, para presentar toda la documental referida al efecto y de fs. 203 a 209 cursa el Informe en Conclusiones CITE: SIN/GDCH/DF/ICNI/INF/00350/2012 de 28 de junio de 2012, el cual hace constar que no se efectuó el pago y sugiere remitir el trámite al departamento jurídico para el cobro de la deuda determinada por la vía que corresponda.

3. De fs. 217 a 223 cursa a R.D. N° 17-000180-12 de 25 de julio de 2012 que declaró la deuda tributaria por un importe de Bs 28.813.02 equivalente a UFV's 16.300.00 por los periodos de febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre de la gestión 2008, intimado al contribuyente a depositar la suma antes señalada.

De fs. 108 a 113 cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0191/12 de 10 de diciembre de 2012 que revoca en su totalidad la R.D. N° 17-000180-12 de 25 de julio de 2012 con el fundamento de que no corresponde la aplicación de sanciones por incumplimiento de deberes formales respecto a una persona jurídica extinguida por mandato legal, como es el caso del extinto Consejo de la Judicatura, pronunciándose luego el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0308/2013 de 5 de marzo de 2013 que anuló el recurso de alzada, con el fundamento de que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria debía emitir una nueva resolución pronunciándose sobre los aspectos impugnados en el recurso de alzada.

4. De fs. 159 a 166 cursa el Informe Técnico Jurídico ARIT-CHQ/STJR/SDT/N° 185/2013 de 28 de junio de 2013 que sugiere revocar parcialmente la R.D. N° 17-00018-12, dejando sin efecto las sanciones por incumplimientos de deberes formales correspondientes a las Actas Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435, 41436, 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474 por un importe total de UFV's 11.800, manteniendo firmes y subsistentes las sanciones por incumplimientos a los deberes formales de falta de presentación de documentación requerida y de comunicación de modificaciones ulteriores por UFV's 3.000 y 1.500, correspondientes a las Actas Nos. 41424 y 41425 respectivamente y de fs. 168 a 176 cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0185/2013 que se pronunció en ese sentido. Posteriormente, de 213 a 223 cursa el Informe Técnico - Jurídico AGIT-SDRJ-1858/13 de 4 de octubre de 2013 que confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0185/13 de 15 de julio de 2013.

De fs. 224 a 234 cursa la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/13 de 7 de octubre de 2013 que confirmó la resolución del recurso de alzada

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo, corresponde puntualizar que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Que el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

1.- En autos, los antecedentes administrativos permiten evidenciar que la administración tributaria emitió la Orden de Verificación Interna 00110VI00088 que observó la comisión de errores al registrar algunas facturas en los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio y septiembre de 2008 en el Libro de Compras, al haberse advertido el erróneo registro de fecha, número de factura, autorización e importe, emitiéndose en consecuencia las respectivas Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 41425, 41426, 41427, 41428, 41474 y 41429 de 16 de abril de 2012, considerando como norma infringida el art. 47 de la R.N.D. N° 10-000180-12, determinándose una sanción de 1.500 UFV's; lo cual permite concluir que la administración tributaria se limitó a observar el registro erróneo de los aspectos detallados precedentemente y no la ausencia de estos, que por el simple hecho de ser erróneos no están sujetos a sanción alguna por el incumplimiento de una norma que en realidad no dispone que el registro de información deba estar exento de errores; consiguientemente, se concluye que no están sujetos a sanción, los registros antes detallados.

2.- En lo que respecta a las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435, 41436 por incumplimiento al deber formal de presentación de declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en normas específicas y tributo omitido respecto al IVA, cabe señalar que en caso de existir error en los montos declarados por el sujeto pasivo, es decir, error de cálculo a favor del contribuyente, establece deuda tributaria por la diferencia en contra del ente fiscal, mas no impone multa por incumplimiento de deberes formales por tal hecho, ya que ese extremo no se encuentra tipificado como un incumplimiento a deber formal y si bien los arts. 70-1 y 78-I de la L. N° 2492, establecen que las declaraciones juradas deben ser presentadas de conformidad a la norma específica, se entiende que se refiere al llenado de todos los datos consignados en el formulario y no así al contenido correcto o no de los mismos, por lo que no corresponde su aplicación al caso de autos, así como tampoco corresponde la multa prevista en el Anexo Consolidado A punto 2.3 de la R.N.D. N° 10-0037-07 que sanciona la falta de presentación de declaraciones juradas en los términos previstos por los artículos antes mencionados.

Que por otra parte, es la propia administración tributaria la que estableció que el sujeto pasivo no está gravado con el Impuesto al Valor Agregado, sino que tiene como obligación tributaria el Impuesto al Régimen Complementario al impuesto al Valor Agregado RCIVA, por lo que al haber presentado formularios de declaraciones Juradas por el IVA, sin estar obligado a tal determinación y declaración del mencionado impuesto, no corresponden ser sancionados los errores correspondientes al Formulario 200.

3.- En lo que respecta a las sanciones por incumplimientos de deberes formales de las Actas Nos. 41424 y 41452, de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que el sujeto pasivo no hizo uso de los recursos previstos por ley en el plazo previsto por el art. 144 de la L. N° 2492; es decir que no presentó recurso jerárquico contra la resolución de alzada, de las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 41424 y 41452, por lo que no se abre la competencia en instancia superior para revisar los actos efectuados en sede administrativa sobre el particular; no correspondiendo en consecuencia, efectuar mayores consideraciones sobre el particular.

VI. Conclusiones.

Lo relacionado precedentemente, permite concluir que no concurre infracción alguna de procedimiento en que hubiese incurrido la parte demandada en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 20, interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Regional Chuquisaca contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; debiendo en consecuencia, mantenerse firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01858/2013 de 7 de octubre.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



340

**Gerencia Distrital Oruro del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales de fojas 43 a 51, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 57 a 62; réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La parte actora señala que el 11 de abril de 2007 se labró el auto inicial de sumario convencional GDO/DF/FEJ N° 045-2007 ante el incumplimiento del deber formal que tiene el contribuyente, de inscribirse en el régimen tributario correspondiente, ya que se verifico en el SIRAT 2 que se encontraba en el régimen tributario integrado categoría 1 durante la gestión 2005, misma que no corresponde a la actividad de importación de mercadería, contraviniendo así el art. 63 del Cód. Trib., conducta sancionada con 2.500 UFV's.

Que el 21 de mayo de 2007 se emitió la Resolución Sancionatoria 139/2007 que configura la conducta del contribuyente, como incumplimiento a deberes formales, acto con el cual fue notificado el interesado, el 29 de junio de 2007.

Que le 27 de julio de 2007 se emitió el proveído de inicio de ejecución tributaria 876/2007, que da inicio a la ejecución tributaria, acto que fue notificado el 7 de agosto de 2007.

Una vez emitidas las notas de medidas coactivas y solicitud de hipoteca judicial, se procedió a la hipoteca judicial del bien inmueble registrado a nombre de Paulino Juvenal Fernández, en copropiedad y el 2 de mayo de 2013 el contribuyente presenta memorial solicitando prescripción; el 15 de mayo de 2013 se emite el proveído 24-00623-13 en el que menciona que la solicitud no corresponde.

Que el 31 de octubre de 2006 se generó la orden de fiscalización externa 00060FE0114 para el contribuyente Paulino Juvenal Fernández Aranibar, con alcance al IVA e IT de la gestión 2005 y la orden de fiscalización externa 00070E0026 se generó el 19 de abril de 2007, y el 28 de marzo de 2008 se emite la resolución determinativa por la deuda tributaria de UFV's 126.908 equivalente a Bs 168.043.

I.2. Fundamentos de derecho de la demanda.

Que con relación al cómputo del plazo de prescripción en etapa de ejecución (cobranza coactiva), señala que corresponde también aplicar el Cód. Civ., sobre prescripción, el cual el su art. 2492 (efecto extintivo de la prescripción), determina que: "I. Los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece..."; asimismo, el art. 1493 de la misma ley (Comienzo de la prescripción) dispone que "La prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo, de lo que se concluye que el proveído de la administración tributaria se refirió a que no existió inactividad por parte del SIN Oruro, por lo que la prescripción de la ejecución tributaria (cobro coactivo) solo opera cuando se demuestra la inactividad del acreedor, por negligencia, descuido o desinterés.

Indica que el argumento vertido por la AGIT es incorrecto, puesto que las solicitudes de información a las diferentes instituciones para que se haga efectivo el cobro coactivo, no están establecidas en la L. N° 2492, cuando en realidad el art. 110 de la ya mencionada ley, establece el cobro coactivo.

Refiere que la administración tributaria en ningún momento dejó inactiva la acción de cobro coactivo toando en cuenta que el contribuyente tiene deudas con el fisco en etapa de ejecución tributaria, motivo por el cual no se encuentran prescritas, pues la prescripción opera a los 4 años tal como dispone el núm. 4) del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, cómputo de la prescripción que opera desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del periodos de pago respectivo.

Que el incumplimiento al deber formal corresponde a la gestión 2005 y la administración tributaria sancionó esta omisión en la gestión 2007, notificando la resolución sancionatoria en abril de 2007, por lo que la facultad para imponer sanciones se la efectuó dentro del plazo previsto en el art. 59 de la L. N° 2492.

Que la R.D. N° 120/2008 fue emitida el 28 de marzo de 2008 y abarcaba los impuestos al valor agregado, impuesto a las transacciones de la gestión 2005 e impuesto sobre las utilidades de las empresas gestión 2005, acto que fue notificado al contribuyente en abril de 2008.

Refiere que la prescripción también se suspendió con la notificación efectuada al contribuyente, con el proceso de fiscalización y el uso de los recursos que franquea la ley al contribuyente; añade que también fueron notificados los proveídos de ejecución tributaria y el PET GDO/DJ/UCC/P.E.T. 076/2009.

Que el 14 de agosto de 2008 se procedió a la Hipoteca Judicial del inmueble de Paulino Juvenal Fernández, registrado en copropiedad, por el monto sancionado de Bs 3.100.-, y en lo que respecta al PET 076/2009, se procedió a la Hipoteca del inmueble del contribuyente Paulino Juvenal Fernández Aranibar.

Que la L. N° 291 en la modificación del art. 59 de la L. N° 2492, en su parág. IV establece que la facultad de determinar la deuda tributaria es imprescriptible, además que los principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa disponen que se de aplicación a la Carta Magna, en sentido de que no prescribirán las deudas tributarias.

I.2. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, dejando sin efecto la resolución de recurso jerárquico AGIT/RJ 2082/13 de 15 de noviembre de 2013, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria, confirmando en todas sus partes el Proveído 25-0623-13 de 15 de mayo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs. 57 a fs. 62, en los siguientes términos:

II.1. Manifiesta que la demanda no desvirtúa los fundamentos expuestos por la AGIT, además de efectuar copias de argumentos interpuestos en sede administrativa a pesar de que la resolución jerárquica impugnada es clara en sus fundamentos. Asimismo refiere que el petitorio de la demanda no es claro, por lo que este Tribunal no podría suponer o interpretar lo que pretende la parte actora.

Refiere que la resolución impugnada está claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, pero sin embargo, el demandante demuestra incongruencia, faltando a la verdad de los hechos y antecedentes del proceso siendo que la instancia jerárquica fue clara en cuanto se refiere al proceso de ejecución y prescripción correspondiente al IVA, IT, periodo 2005; IUE gestión 2005 e incumplimiento al deber formal de inscribirse en los registros tributarios en la gestión 2005. Añade que resulta evidente la existencia de normativa sobre la prescripción en etapa de ejecución tributaria por lo que no corresponde aplicar las normas del Código Civil sobre la prescripción, en la mencionada etapa.

Que respecto a la prescripción en ejecución tributaria de las sanciones, señaló que el cómputo del término de prescripción para ejecutar la prescripción, está previsto en el Parág. II del art. 59 de la L. N° 2492 que establece un plazo de 2 años y en el presente caso, al haber sido notificado el contribuyente con la Resolución Sancionatoria N° 139/07 de 21 de mayo de 2007, el 29 de junio de 2007, este tenía 20 días para recurrir la misma, lo cual no aconteció, por lo que el 24 de julio de 2007 adquirió calidad de título de ejecución tributaria e inició el cómputo de la prescripción para ejecutar la sanción, concluyendo el 24 de julio de 2009, tiempo en el cual la administración tributaria debió ejercer su derecho al cobro de la deuda tributaria.

Que el Código Tributario no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del cómputo de prescripción, mismas que se encuentran reguladas expresamente en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492; aspectos que no son desvirtuados por la parte demandante con fundamentos técnico legales, siendo evidente que la misma facultad de la administración tributaria para ejecutar la sanción que emerge de la Resolución Sancionatoria N° 139/2007, había prescrito.

Que con relación a la ejecución tributaria del IVA, IT e IUE, se tiene que la Resolución Determinativa DJ/N° 120/08 de 28 de marzo de 2008 fue objeto de recurso de alzada y jerárquico en su momento y en aplicación del parág. IV de la L. N° 2492 se encontraba suspendida y una vez que se emitió la Resolución Jerárquica STG-RJ/0519/2008, al haber adquirido calidad de firmeza, la administración tributaria emitió el proveído SIN/GDO/DJCC/UCC/P.E.T. N° 076/09 de 16 de abril de 2009, notificado al sujeto pasivo el 28 de abril de 2009, iniciando la ejecución tributaria de conformidad al parág. I, núm. 4 del art. 108 de la L. N° 2492 y de conformidad al num. 4), parág. III del art.59 de la L. N° 2492 se tiene que la administración tributaria tenía 4 años para tal fin; consecuentemente, el cómputo concluyó el 29 de abril de 2013, término durante el cual la administración tributaria debió ejecutar su facultad de ejecución tributaria que si bien aplicó las medidas coactivas, no hizo efectivo el cobro de la deuda tributaria en el plazo previsto por ley.

Que si bien la administración tributaria tomó medidas coactivas a efecto de ejecutar la deuda tributaria mediante la remisión de notas, solicitando información sobre los bienes y fondos económicos con los que cuenta el sujeto pasivo y realizando inclusive una hipoteca judicial, sin embargo la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas que se encuentran expresamente establecidas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, como causales de suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción.

Refiere que al no ser evidentes los argumentos del demandante, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2082/13 de 15 de noviembre de 2013 fue dictada en sujeción a la normativa aplicable al caso.

II.2. Petitorio.

En función a lo señalado precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Análisis del problema jurídico.

Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación.

Consecuentemente, corresponde establecer el objeto de la controversia que se refiere a determinar si correspondía revocar el Proveído N° 25-0623-13 de 15 de mayo de 2013, declarando prescrita la facultad de ejecución de la administración tributaria.

III.1. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que a fs. 241 cursa la Vista de Cargo 003-08 de 7 de enero de 2008 que determinó una deuda tributaria de 121.494.00 UFV por tributo omitido e intereses; a fs. 260 cursa la resolución determinativa 120/2008 de 28 de marzo que resolvió determinar de oficio las obligaciones del contribuyente, en la suma de 124.416 UFV y sancionarlo con el 100% del tributo omitido.

De fs. 267 a 272 cursa la resolución de recurso de alzada STR/LPZ/RA 0293/2008 de 28 de julio que conforma la R.D. N° 120/2008 de 28 de marzo; de fs. 273 a 293 cursa la resolución de recurso jerárquico STG-RJ/0519/2008 de 27 de octubre que confirma la resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0293/2008, declarándose ejecutoriada la misma mediante proveído SIN/GDO/DJCC/UCC/P.E.T. N° 076/2009 de 16 de abril, proveído con el cual fue notificado el contribuyente el 28 de abril de 2009, posteriormente fue solicitada la hipoteca judicial de un inmueble en la parte correspondiente a Paulino Juvenal Fernández Aranibar, quien a su vez solicitó prescripción liberatoria del procedimiento de determinación tributaria.

De fs. 33 a 43 del Anexo 1 cursa el informe técnico jurídico ARIT-LPZ-0842/2013 de 15 de agosto que resuelve confirmar el Proveído N° 24-00623-13 de 15 de mayo de 2013, manteniendo subsistente el rechazo a la solicitud prescripción liberatoria y en el mismo sentido se pronuncia la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0842/2013 de 19 de agosto. Una vez interpuesto el recurso jerárquico, se pronunció la resolución de recurso jerárquico que en lo principal revocó totalmente la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0842/2013 de 19 de agosto por hallarse prescritas las facultades de ejecución tributaria de la administración tributaria respecto a la deuda tributaria correspondiente al 3er. y 4to. trimestre 2005 del IVA, 4° trimestre 2005 del IT e IUE gestión 2005, así como de la ejecución de la sanción por incumplimiento al deber formal de inscribirse en los registros tributarios suscitado en la gestión 2005.

III.2. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

El 26 de abril de 2007 fue notificado el contribuyente con el auto de sumario contravencional, dando lugar a la emisión de la resolución sancionatoria 139/2007 de 2 de mayo que fue notificada al sujeto pasivo el 29 de junio de 2007, sin que en antecedentes se evidencie la interposición de recurso alguno en contra de la misma, lo cual permite determinar que adquirió firmeza constituyéndose en título de ejecución tributaria, por lo cual la administración tributaria notificó a Paulino Juvenal Fernández Aranibar con el Proveído de Ejecución Tributaria 876/2007.

Que sobre el cómputo de la prescripción, el parág. III del art. 59 de la L. N° 2492 establece un término de 2 años, iniciándose el cómputo de la prescripción desde el momento que adquirió calidad de título de ejecución tributaria la resolución sancionatoria, de conformidad al parág. III del art.60 de la citada ley, implicando ello que el término antes señalado inició el 24 de julio de 2007 y concluyó el 24 de julio de 2009, tiempo en el cual la administración tributaria no ejerció su facultad de ejecución tributaria.

Que si bien la administración tributaria tomó medidas coactivas con la finalidad de ejecutar la deuda tributaria, debe tenerse en cuenta que la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del término de prescripción, las cuales se detallan expresamente en los arts. 61 y 62 de la misma y consisten en la interrupción de la prescripción por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con el inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. En función a lo señalado precedentemente, la revocatoria de la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0842/2013 de 19 de agosto del Proveído 24-00623-13 de 15 de mayo, se ajusta a derecho.

Por lo demás, en el caso presente este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción de la parte actora, con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (*nemoprocedatiudex iure ex officio*) puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción; en este sentido, la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante.

Que en el caso de autos, este Tribunal Supremo, en la labor de control de legalidad de los actos administrativos a los que se circunscribe, no encuentra vulneración a los principios del procedimiento administrativo, pues el administrado ha activado todos los sistemas recursivos que la ley le brinda, como procedimientos fundamentales para el control de la voluntad sancionadora de la administración, en el afán de solicitar modificación de una decisión con la cual disiente. Menos aún vulneración de derechos sustantivos o de fondo cuya finalidad es la protección de los derechos fundamentales de los particulares, al no haber sido estos argumentados y expuestos en la acción, limitándose simplemente a copiar los recursos interpuestos en sede administrativa que merecieron resoluciones, y al haberse concluido el procedimiento administrativo con una resolución jerárquica clara que explica los motivos de su resolución, se concluye que se ha respetado el debido proceso adjetivo, que consagra la garantía de defensa en proceso en sus componentes de: derecho a ser oído antes y después del acto administrativo, derecho a ofrecer y producir pruebas razonables y derecho a una decisión fundada relacionada con los requisitos de motivación del acto administrativo que exprese fundamentos que llevan a la emisión del acto, aspectos que en el procedimiento administrativo de autos han sido observados.

Del análisis precedente, habiendo éste Tribunal de Justicia verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, establece la inexistencia de vulneraciones al debido proceso en sede administrativa, en que hubiese incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4° y 6° de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 43 a 51 y en su mérito subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2082/2013 de 15 de noviembre.

No suscriben la magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



341

**Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 25 vta., interpuesta por la Aduana Nacional Regional Santa Cruz, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1906/2013 de 16 de octubre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 46 a 50, la réplica de fs. 74 a 75 vta., la dúplica de fs. 78 a 79; los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional emitió la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSSC-02/2013 de 13 de febrero, mediante la cual resuelve declarar probada la comisión de la contravención aduanera de "Discrepancia de datos del parte recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercancía recibida o almacenada, en virtud a lo señalado en la Resolución de Directorio RD 01-012-07 de 04/10/07, que aprueba el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones, en concordancia al art. 186. a) y h) de la L.G.A., contra el concesionario de la Zona Franca Winner "ZOFWIN S.A.", el cual sanciona con la multa de 1.500 UFV's.

En este sentido Zona Franca Comercial e Industrial Winner S.A. con NIT N° 1012449023 representada por Jorge Marcelo Dabdoub Arrien, el 8 de abril de 2013, interpone el recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSSC-02/2013 de 13 de febrero, en consiguiente el 26 de julio la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, en atención al recurso planteado emite Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0639/2013, en el que resuelve revocar totalmente la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSSC-02/2013 de 13 de febrero, emitida por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB).

En tal sentido la Aduana Nacional, manifiesta que dicha resolución hace una errónea interpretación normativa e incorrecta valoración de los elementos probatorios afectando el interés de la Aduana Nacional y por ende del Estado Plurinacional, por lo que interpone recurso jerárquico que es resuelto por la resolución de recurso jerárquico 1906/2013 de 16 de octubre que resuelve anular la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0639/2013 de 26 de julio, y anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Auto Inicial de

sumario contravencional AN-ULEZR-ASC N° 045/2012 de 28 de mayo de 2012 inclusive, debiendo la administración aduanera, emitir un nuevo auto inicial de sumario contravencional, que especifique los elementos de juicio, el acto y omisión que le inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye, en la que claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos, cumpliendo lo establecido por el art. 96. II de la L. N° 2492”.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifestó la entidad demandante que la resolución jerárquica impugnada realiza una interpretación errónea de la normativa tributaria aduanera, toda vez que en su fundamentación técnico jurídica argumenta que la tipificación realizada por la administración aduanera no corresponde a los hechos, y luego señala que el concesionario de zona franca no logró probar el ingreso a recinto aduanero del balde en cuestión, mismo que la Aduana Nacional observó cómo demasía al realizar el Control Diferido Inmediato y que el encargado de la Zona Franca al momento de recibir la carga en depósito no lo registró en las observaciones del Parte Recepción ni lo comunicó a la Administración Aduanera a efecto de proceder con las acciones correspondientes, siendo estos los hechos que motivaron para la emisión de la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSSC-02/2013 contra el Concesionario de la Zona Franca Winner “ZOFWIN S.A.”, por lo que se le sanciona con la multa de 1.500 UFV's al existir “discrepancia de datos del parte de recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercancía recibida o almacenada”, en virtud a lo señalado en la Resolución de Directorio RD 01-012-07 de 04/10/07, que aprueba el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones.

Así también, la AGIT da por bien hecho que el parte recepción refleje únicamente lo transportado al amparo del B/L y MIC/DTA, siendo que la normativa claramente señala que el concesionario debe registrar en el parte recepción lo que efectivamente se está recibiendo de manera física y en caso de evidenciar alguna observación o irregularidad en el peso y/o cantidad de bultos de la mercadería como faltante o sobrante, se debe comunicar a la administración aduanera a efecto que tenga conocimiento y se realice las acciones legales correspondientes, cuyo procedimiento no fue considerado en plenitud y correctamente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el mismo que se encuentra señalado en el Reglamento de la Ley General de Aduanas conforme sale de los arts. 94, 96 y 160.

Que de la fundamentación de la resolución impugnada no fue considerado dichos preceptos legales, anulando obrados sin fundamentar los hechos que motivan ésta determinación, es decir que no señala bajo qué circunstancias la Administración Aduanera incurre en las causales de anulabilidad descritas en el art. 36 de la L. N° 2341, en otras palabras no dice de que forma el acto carece de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, constituyendo en este caso una vulneración al derecho a la defensa de la Aduana Nacional.

I.3. Petitorio.

En base a los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda y en consecuencia, se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1906/2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 46 a 50, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que respecto a la contravención aduanera, se tiene el 23 de febrero de 2010, la Administración Aduanera Santa Cruz con carta AN-UFIZR-NC-N° 157/2010, comunicó a la ADA la Oriental J. Crespo Ltda. Emp. Serv. Maquinaria Pesada Gutiérrez/ZF WINNER que la DUI C-2931, fue seleccionada para control diferido inmediato, solicitando la entrega de la documentación de respaldo; el 2 de marzo de 2010, SERGUT SRL remitió los documentos requeridos; el 19 de abril de 2010 ZOFWIN S.A. presentó nota con CITE:ZFW-GGE-015/2010, indicando que para la DUI C-2931, corresponde el parte de recepción PCM1000037, que de acuerdo a la observación referida en el aforo físico, un balde no está descrito en el inventario de equipo pesado, ni en la planilla de recepción, mencionando que el balde observado no es parte de la misma y fue armado por el usuario junto a la pala cargadora a efectos de verificar el correcto funcionamiento de la máquina, por lo que ya se lo retiró no siendo necesario realizar ninguna modificación al parte de recepción; el 22 de abril de 2010 la administración aduanera emitió el informe AN-UFIZR-IN 551/2010, que concluyó que el concesionario Zona Franca Comercial Winner incurrió en contravención aduanera según el punto 2 de los regímenes Aduaneros de Depósito y de Zonas Francas del anexo de clasificación de contravenciones y graduación de sanciones aprobado mediante RD N° 01-012-07, correspondiendo la sanción de 1.500 UFV, el 24 de agosto de 2012, la Administración Aduanera notificó a la Zona Franca Winner ZOFWIN S.A. con el AISC AN-ULERZ-ASC N° 045/2012 por la presunta comisión de la contravención aduanera de discrepancia de datos del parte de recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercancía recibida o almacenada, otorgando el plazo de 20 días para la presentación de descargos; el 12 de septiembre de 2012 la Zona Franca Winner ZOFWIN S.A. presentó descargos por lo que en fecha 1 de marzo se emitió y notificó la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSS.C. N° 0 2/2013, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera de “Discrepancia de datos de parte de recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercancía recibida o almacenada” tipificada en el art. 186-a) y h) de la L. N° 1990, art. 160-6 del C.T.B. sancionando con 1.500 UFV.

Que el conocimiento de embarque (Bill of Lading B/L) N° 2324271 A, de 9 de diciembre de 2009 señala un container de 40' conteniendo: Una pala cargadora marca Case Model 621 D JEE0138370, una Cabina de operación CAT 928G, Una cabina de operación CAT 928G y cuatro llantas CAT 928G, carga en tránsito a Bolivia (entrega Arica- Chile), asimismo, el MIC/DTA N° 134010 de 29 de diciembre de 2009, señala el transporte desde Arica Chile a Santa Cruz Bolivia, exactamente de la misma mercancía en el B/L y en la misma cantidad. Por otra parte la planilla de recepción PCM1000037, de 5 de enero de 2010, emitida por la Zona Franca Comercial Winner S.A. en la Descripción de la mercancía detalla: Pala cargadora marca Case Model 621 DN° 138370, cantidad 1; Dos Cabinas de operación CAT 928G, llanta de pala cargadora con aros cantidad 6; de lo que se puede evidenciar que la documentación precedentemente analizada es coherente; sin embargo, se

observa también que la DUI C-2931 fue sorteada a canal rojo, por lo que de conformidad con el Informe AN-UFIZR-IN 551/2010, se realizó inspección física a la mercancía en dos oportunidades, primero solo con la fiscalizadora de la administración aduanera y después con participación del Jefe de Operaciones de un representante de la Zona Franca ZOFWIN, donde se observó que, además de la mercancía detallada en los documentos analizados precedentemente B/L, MIC/DTA y Planilla de Recepción la pala cargadora contaba con un accesorio que, si bien no fue declarada en la DUI observada, sin embargo, a momento del aforo físico en las dos oportunidades estaba instalada con la misma, esto es el balde (cuchara) para la manipulación de movimientos de tierra o de otros materiales, accesorio sin el cual no podría trabajar la pala cargadora como se puede apreciar de las fotos de fs. 39 a 40 de antecedentes.

Además se observó que en la DUI C- 2931, en los campos 5 y 6, se declaró el ítem 1 con un total de 7 bultos, siendo que se trata de una pala cargadora con cabina suelta y cuatro llantas conforme se declaró en la misma DUI, debiendo ser 6 bultos y no 7, por lo que la Administración Aduanera en el informe AN-UFIZR-IN 551/2010, recomendó modificar esta cantidad de bultos en la DUI. Asimismo, el citado informe sugirió el inicio de sumario contravencional al concesionario de zona franca y también la sanción a la ADA Oriental por haber incurrido en contravención en el llenado incorrecto de datos sustanciales.

Por otro lado, se advirtió que la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSSC-02/2013, declaró probada la comisión de la contravención aduanera de "Discrepancia de datos de parte de recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercancía recibida o almacenada", que si bien la tipificación de la contravención realizada por la Administración Aduanera no corresponde en los hechos observados, puesto que el Parte de recepción refleja únicamente lo transportado al amparo del B/L y MIC/DTA, sin embargo, en la evidencia de que el concesionario durante el aforo físico y en la presentación de descargos al auto inicial del sumario contravencional, no presentó documentación fehaciente sobre el ingreso del balde a recinto aduanero y se limitó solamente a afirmar que el cucharón observado no es parte de la planilla de recepción y fue armado por el usuario a efectos de verificar el correcto funcionamiento de la máquina, el mismo que fue retirado, sobre esto se debe aplicar el art. 76 de la L. N° 2492 establece que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos de los mismos.

Consiguientemente correspondía anular hasta el auto inicial de sumario contravencional, debiendo la Administración Aduanera, emitir uno nuevo, que especifique los elementos de juicio, el acto y omisión que inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye, en la que conste claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos, cumpliendo lo establecido en el art. 96. II de la L. N° 2492.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1906/2013.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En fecha 23 de febrero de 2010, la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional con carta AN-UFIZR-NC-157/2010, comunicó a la Agencia Despachante de Aduana La Oriental J. Crepo Ltda. /Emp. Serv- Maquinaria Pesada Gutiérrez Z.F. Winner, que la DUI C-2931, fue seleccionada para control diferido inmediato, por lo que solicitó la entrega de documentación de respaldo en originales debidamente foliados, comunicando que la mercancía se encuentra suspendida hasta la conclusión del dicho control inmediato.

El 1 de marzo de 2010, la administración aduanera emitió la diligencia informativa para el importador /Operador Agencia Despachante de Aduana La Oriental J. Crepo Ltda. /Emp. Serv- Maquinaria Pesada Gutiérrez Z.F. Winner, haciéndoles conocer que realizado el examen documental y/o reconocimiento físico de las mercancías consignadas en la DUI C-2931, se generó duda razonable sobre el Valor declarado, basado en el factor de riesgo contenido en el art. 49 de la Resolución N° 846 de la CA, por precios ostensiblemente bajos; solicitando que en 5 días se presente una explicación complementaria escrita, así como documentos y otras pruebas documentales, que certifiquen el valor declarado es el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, ajustando de conformidad con lo estipulado en el art. 8 del acuerdo sobre valoración de la OMC.

El 2 de marzo Sergut S.R.L. remitió nota adjuntando la documentación por la importación de la pala cargadora, marca Case 621D JEE0138370 con cabina y llantas con aro, indicando que la compra efectuada a la empresa Ritchie Bros, en remate vía Internet de fácil verificación en la página web y documento de transacción del pago.

La administración aduanera emitió nota solicitando a la Zona Franca Comercial Winner la corrección de observaciones realizadas a la DUI C-2931, en cuanto a cantidad, peso y un balde que no está descrito en el inventario de equipo pesado.

Zofwin S.A. presentó nota señalando que corresponde el parte de recepción PCM1000037, que de acuerdo a la observación referida en el aforo físico un balde no está descrito en el inventario de equipo pesado, ni en la planilla de recepción, al respecto mencionó que el balde observado no es parte de la citada planilla de recepción y fue armada por el usuario junto a la pala cargadora, a efectos de verificar el correcto funcionamiento de la máquina, sin embargo se procedió a retirar la citada cuchara de la pala cargadora, por lo que no es necesario realizar ninguna modificación al parte de recepción.

El 22 de abril de 2010, la administración aduanera emitió el informe AN-UFIZR-IN 551/2010, referente al control diferido inmediato de la DUI C-2931, señalando que realizado el aforo físico de la mercancía declarado por la fiscalizadora interviniente, evidenció que la pala cargadora tiene balde y se halla completa, posteriormente con la participación de la fiscalizadora, de los jefes de playa de maquinaria y de operaciones, se observaron los mismos errores, por lo que la aduana solicitó la corrección del parte de recepción, teniendo en cuenta que la pala cargadora llegó desarmada, pidiendo además precisar las operaciones que se realizaron a la maquinaria, obteniendo como respuesta con cite: ZFW-GGE-015/2010, que el balde observado no es parte de la planilla de recepción y que al haber sido retirado no es necesaria la modificación del parte de recepción, concluyendo entre otros, que el concesionario de zona franca comercial winner incurrió en contravención

aduanera según el punto 2 de los regímenes aduaneros de depósitos y de zonas francas del anexo de clasificación de contravenciones y graduación de sanciones aprobado mediante RD N° 01-012-07, de 4 de octubre de 2007, correspondiendo una sanción de 1.500 UFV al declarante.

El 24 de agosto de 2012 la administración aduanera notificó al representante legal de Zona Franca Winner con el Auto Inicial de Sumario Contravencional AN-ULERZ-ASC N° 045/2012 de 28 de mayo de 2012 por la presunta comisión de la contravención aduanera de "Discrepancia en los datos del parte de recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercadería recibida o almacenada", estableciendo la sanción de 1.500 UFV al declarante.

El 26 de octubre la Administración Aduanera concluyó que los argumentos expuestos como descargos al referido auto inicial de sumario contravencional, no eran suficientes para desvirtuar las observaciones de dicho AISC por lo que se emitió la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSSC-02/2013 que declaró probada la comisión de la contravención aduanera.

Contra dicha resolución la Zona Franca Comercial e Industrial Winner S.A., en fecha 8 de abril de 2013, interpuso recurso de alzada que fue resuelta por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, mediante resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0639/2013, en el que determina revocar totalmente la resolución sancionatoria de sumario contravencional AN-ULEZR-RSSC-02/2013 de 13 de febrero de 2013.

Que ante dicho fallo la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico que es resuelto por la resolución de recurso jerárquico 1906/2013 de 16 de octubre que resuelve anular la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0639/2013, de 26 de julio de 2013; en consecuencia, anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el auto inicial de sumario contravencional AN-ULEZR-ASC N° 045/2012 de 28 de mayo de 2012 inclusive, debiendo la administración aduanera, emitir un nuevo auto inicial de sumario contravencional, que especifique los elementos de juicio, el acto y omisión que le inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye, en la que claramente, de manera detallada y fundamentada los cargos, cumpliendo lo establecido por el art. 96. II de la L. N° 2492.

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

V. De la problemática planteada.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en establecer si en la resolución de recurso jerárquico 1906/2013 de 16 de octubre, al anular obrados hasta el auto inicial de sumario contravencional AN-ULEZR-ASC N° 045/2012 de 28 de mayo de 2012 inclusive, incurrió en vulneración de las normas que rigen la materia.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Conforme establece el art. 148 de la L. N° 2492, se: "Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos..."; asimismo, el art. 168 de la misma Ley señala que: "Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la administración tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención..."

Por otra parte, en el ámbito aduanero el art. 284 del D.S. N° 25870, establece que: "La Aduana Nacional, a través de sus autoridades competentes, tiene la facultad de calificar y sancionar administrativamente la contravención aduanera conforme a lo previsto por la Ley y el presente reglamento.", el art. 186 de la L.G.A., indica que: "Comete contravención aduanera quien en el desarrollo de una operación o gestión aduanera incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente ley y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros."

Que el art. 55 del Reglamento a la L. N° 2341 señala: "(nulidad de procedimientos) será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas".

En el caso de autos de los antecedentes administrativos, se tiene que la DUI C-2931, fue seleccionada para control diferido inmediato, por lo que la administración aduanera solicitó, documentación de respaldo al concesionario Zona Franca Comercial Winner, toda vez que en el aforo físico, se observó un "balde" que no está descrito en el inventario de equipo pesado, ni en la planilla de recepción, por lo que se determinó la presunta comisión de contravención aduanera por discrepancia de datos del parte de recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercancía recibida o almacenada, imponiendo la sanción de 1.500 UFV al declarante.

Ahora bien, se tiene que el Certificado de Carga BL/SMLU 2324271 A Serboard Marine Ltd. indica que el contenido del embarcador corresponde a siete piezas, señalando específicamente que "llegó sin balde", asimismo, ni en la planilla de recepción PCM1000037 de 5 de enero de 2010, ni en el inventario de Equipo Pesado N° 00004901, que son los documentos de respaldo de la DUI C- 2931, se describe el balde que supuestamente se hubiese omitido detallar en el parte de recepción, aspecto que el concesionario reiteró varias veces mediante notas en sede administrativa.

En consecuencia, la Administración Aduanera no demostró la discrepancia de datos del parte de recepción, toda vez que dicho documento reflejó lo transportado; de igual manera de los datos del proceso, se tiene que el concesionario tampoco demostró ni en el aforo físico ni en la presentación de descargos documentación de respaldo sobre el ingreso del "balde" o "cuchara" a recinto aduanero, limitándose a señalar que el mismo se hubiese utilizado para verificar si la retroexcavadora se encontraba en correcto funcionamiento, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al anular obrados hasta el auto inicial de sumario contravencional, claramente estableció que se emita un nuevo auto considerando que si bien no se adecua la contravención atribuida de discrepancia de datos del parte de recepción con la cantidad o descripción genérica de la mercancía recibida o almacenada; sin embargo, corresponde establecer la conducta del concesionario como autor de la contravención que corresponda.

VII. Conclusión.

En definitiva, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la resolución de recurso jerárquico, realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si lo afirmado en la demanda no desvirtúa los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 25 vta., interpuesta por Aduana Nacional Regional Santa Cruz; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1906/2013 de 16 de octubre.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



342

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. de 45 a 51 vta., en la que Enrique Martin Trujillo Velásquez, en su condición de Gerente Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2005/2013 pronunciada el 4 de noviembre, por la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), la contestación de fs. 74 a 79 vta.; réplica de fs. 100 a 103 vta.; la duplica de fs. 108, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Orden de Verificación 0012OVI08902 del contribuyente Nestlé Bolivia S.A., con el objeto de verificar el Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado IVA, con relación a las Notas Fiscales observadas, respecto a los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, con la cual fue notificado el contribuyente el 6 de junio de 2012, con el objeto de que presente en cinco días hábiles, las declaraciones juradas correspondientes, libro de compras de los periodos observados, facturas originales de compras detalladas en el anexo, medio de pago de las facturas observadas y demás documentación.

Que el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida en la orden de verificación según consta en actas de recepción de dicha documentación y el 18 de septiembre de 2012, la Gerencia Graco procedió a la emisión de la vista de cargo 0012-820-0012OVI08902-0266/2012, que fue notificada el 4 de octubre de 2012, otorgándole al contribuyente el plazo de 30 días para la presentación de descargos u ofrecimiento de pruebas, mismas que son presentadas el 5 de noviembre de 2012.

Que de igual manera, el 28 de febrero de 2013 fue presentada prueba de reciente obtención y toda vez que el contribuyente no presentó prueba suficiente para validar el crédito fiscal observado, fue emitida la R.D. N° 17-000040-13, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de UFV's9.415 y el 23 de abril de 2013 se procedió a la notificación personal con la mencionada resolución determinativa e indica que el Estado fue afectado en parte, con la validación del crédito fiscal en favor del contribuyente respecto a las notas de crédito debito 17 y 21 y la sanción por omisión de pago que genera el tributo omitido en relación a las mismas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La parte actora refiere haber quedado sorprendida por la validación de las facturas 17 y 21, bajo la suposición que se hubiera presentado toda la documentación contable financiera que permita validar el crédito fiscal indebidamente apropiado por el sujeto pasivo. Que en base a la presentación parcial de documentación durante el proceso de verificación, la resolución determinativa determinó la existencia de facturas que no cumplen los requisitos necesarios para la validez y el cómputo del crédito fiscal, además de que dichas facturas fueron codificadas incluso en los papeles de trabajo, con el Código 3 (Transacción efectivamente realizada), debido a que el contribuyente no presentó suficiente documentación contable/financiera, o los medios probatorios de pago que demuestren la procedencia y el beneficio del crédito fiscal, así como la transacción efectivamente realizada y, con relación al particular, cita lo señalado por el art. 2 de la L. N° 843, que considera venta a toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles, cuyo pago o acreencia debe demostrarse a través de un medio probatorio contable, así como la nota o factura original, inventarios y otros, señalados en los arts. 36 al 65 del Código de Comercio, lo cual, a decir de la parte demandante, implica que el contribuyente tuvo la oportunidad de desvirtuar todas las observaciones que no validaron el crédito fiscal pretendido; asimismo, hace referencia a la prueba de reciente obtención consistente en una nota, mediante la cual adjunta una certificación emitida por su cliente (comprador) Adm. Sao S.A., que señala que dicha Empresa recibió las notas de crédito emitidas por Nestlé Bolivia S.A., por lo que dicha documentación no puede considerarse como prueba que valide la transacción realizada, toda vez que no permite evidenciar la efectividad de la transacción.

Que si el contribuyente llegó al hecho de devolver mercadería, deberían existir registros del ingreso de la mercadería devuelta, ajustes de inventario u otro detalle de registro que demuestre que esos productos fueron devueltos; documentación que debió presentarse para desvirtuar las observaciones de la administración tributaria, y para el caso de productos vencidos, debió presentar su registro de productos dados de baja, con la finalidad de que se constate que dichos productos reingresaron a la empresa, lo cual derivó en el incumplimiento de lo dispuesto por el art. 70-6, 8 y 11 de la L. N° 2492 .

Que de la valoración realizada por la Administración Tributaria se evidencia que se cumplieron las normas tributarias, realizándose una verificación y valoración correcta de la documentación presentada, inclusive en aplicación del principio de verdad material.

Refiere que de conformidad al art. 76 de la L. N° 2492 , la carga de la prueba corresponde a quien pretende hacer valer sus derechos y que en el caso presente, el contribuyente no acreditó la prueba necesaria para demostrar que las notas fiscales 17 y 21 no fueron debidamente analizadas y fundamentadas por la normativa legal atinente al caso.

Que la posición de la administración tributaria fue la de observar y no validar el crédito fiscal apropiado por el contribuyente, producto de la devolución de mercadería, que se efectuó mediante notas de crédito débito, todo lo cual permitiría evidenciar que no existió violación de derechos ni garantías constitucionales respecto al debido proceso y derecho a la defensa del contribuyente y que la administración tributaria actuó conforme a ley.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte sentencia, declarando probada la demanda y revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT/RJ 2005/2013 de 4 de noviembre de 2013, declarando firme y subsistente la R.D. N° 17-000040-13 de 1 de abril de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda mediante memorial que cursa de fs. 74 a 79 vta., señalando lo siguiente:

Respecto a las notas de Crédito - Débito que respaldan devoluciones en ventas, sobre las cuales como producto de un cruce de información en la base de datos, la Administración Tributaria realizó observaciones a 23 facturas declaradas como compras y notificó a Nestlé Bolivia S.A. con el inicio de una orden de verificación, cuyo alcance comprende el crédito fiscal IVA correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2010, en virtud de la cual solicitó declaraciones juradas del IVA (formulario 200), Libros de Compras, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación solicitada por el fiscalizador, la cual fue proporcionada por el sujeto pasivo, tal como consta en el acta de recepción de Documentación; por su parte, la administración tributaria analizó la documentación presentada en el papel de trabajo denominado análisis de notas púscas observadas, así como también en el informe emitido como resultado de su trabajo, el cual sobre las notas fiscales no válidas según el Cód. 3, tercer requisito, referido a que el contribuyente debe demostrar la realización efectiva de la transacción, señala que la documentación presentada por Nestlé Bolivia S.A., no puede considerarse como medio probatorio de pago o para beneficiarse del crédito fiscal, porque no permite verificar la constancia de los supuestos pagos entre partes. Respecto al Cód. 4.1 según el cual verificadas las notas de crédito debito, pudo evidenciar que las mismas no cumplen lo dispuesto por los arts. 8 y 10 de la L. N° 843, ya que corresponde a facturas emitidas a sus clientes en una gestión distinta (2009); en ese sentido, la documentación presentada no puede ser considerada como respaldo de la notas de crédito y débito emitidas a sus clientes, porque no permiten verificar la constancia de las supuestas transacciones entre las partes; establece un supuesto omitido de Bs. 64.377.

Posteriormente la Administración Tributaria notificó a Nestlé S.A. con la vista de cargo, que le otorga 30 días para presentar descargos, tiempo en el cual el sujeto pasivo presenta descargos, describiendo su proceso de comercialización, el cual se compone de facturación y entrega a clientes, entrada de pedidos, control de créditos, movimiento interno de stock, facturación, envío de factura y mercancía, recepción y

aplicación de pagos, distribución y almacenaje, devolución de productos (sin reconocimiento, con reconocimiento total que origina la notas de crédito débito), productos señalados producidos en la cadena de distribución, productos nuevos vencidos, productos vencidos; aclara también las características de las notas de crédito y los documentos a ser emitidos al momento de producirse la devolución de bienes o rescisión de servicios.

Que valorados los descargos, la administración tributaria emitió el informe de conclusiones, en el que aclara que las multas por incumplimiento de deberes formales fueron canceladas; así también presentó respaldos de las transacciones con notas de crédito -débito, respecto de las cuales mantuvo la observación, debido a que el contribuyente no demostró los medios de pago, asimismo, dio como válidas algunas facturas depuradas, manteniendo observadas otras, conceptos por los cuales Nestlé S.A. efectuó pagos a cuenta, extinguiéndose la deuda por octubre 2010; respecto a la inexistencia de norma que prohíba que las notas de crédito débito sean emitidas en gestiones posteriores, aclara que la documentación presentada no puede considerarse como medio probatorio de pago o para beneficiarse del crédito fiscal (notas de crédito débito) porque no permite verificar las transacciones comerciales entre las partes y tampoco demuestra la apropiación correcta de la cuenta devoluciones en ventas y sus asientos contables no reflejan el momento de la transacción, por lo que no se cumple el tercer requisito; en consecuencia, mantuvo la observación al impuesto omitido por Bs. 16.461.- equivalente a 10.534 UFV, de los cuales el sujeto pasivo canceló 9.843 UFV, quedando un tributo pendiente de 691 UFV.

Manifiesta que con carácter previo a la notificación con la Resolución Determinativa, Nestlé S.A. presentó ante la Administración Tributaria, conjuntamente con el juramento de reciente obtención, nota a la cual adjunta el certificado expedido por su cliente adm. Sao S.A., que confirma la recepción de las notas de crédito que emitió y el 23 de abril de 2013, la administración tributaria notificó a Nestlé Bolivia S.A. con la R.D. N° 17-000040-13 de 1 de abril de 2013, la cual señala que con relación a la prueba de reciente obtención, no puede considerarse como tal para acreditar la realización de la transacción en lo que respecta a las notas de crédito débito, ya que no permiten verificar la constancia de las supuestas transacciones entre las partes; asimismo, determina las obligaciones en Bs. 17.156.- equivalente a 9.415 UFV y la sanción en 8.567 UFV, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 (C.T.B.) por el IVA correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2010.

Indica que en caso de que ocurran devoluciones en compras, dicho extremo debe ser demostrado documentadamente por quien pretende recuperar el débito fiscal originado en transacciones que no fueron concretadas, evidenciándose en ese sentido que el 29 de noviembre de 2010 Nestlé Bolivia S.A. emitió la Nota de Crédito N° 17 por la devolución de productos vencidos, por un valor de Bs. 2.059,78 al que corresponde un crédito fiscal de Bs. 267,77; devolución que se origina en la venta efectuada a Adm. Sao, según factura N° 200, el 17 de diciembre de 2009, por Bs. 25.130,80.

Que según RND 10-0016-07, fue autorizada la emisión de notas de crédito debito entre sujetos pasivos del IVA, correspondiendo la Nota de Crédito para el emisor y la nota de debito para el comprador, es decir, para Nestlé Bolivia S.A. y Adm Sao S.A. respectivamente, en ese sentido, fue dosificada la nota de crédito por la administración tributaria, mereciendo el número 17 y número de autorización 790402211379, con fecha de límite de emisión de 1ode mayo de 2011, emitida por la devolución de 1.500 unidades de sazoador Maggi por un valor de Bs. 2.059,78, evidenciándose que de conformidad a los documentos emitidos por Nestlé Bolivia S.A. se incluye un abono en 1 cuenta e Adm Sao por Bs 2.059,78 y así también el sujeto pasivo registró la nota de crédito en su libro de compras IVA (emisor), respetando el orden cronológico y correlativo de las mismas y se encuentra totalizado para obtener el crédito fiscal definitivo del periodo fiscal. Que Nestlé Bolivia S.A., emitió notas de crédito - debito durante la gestión 2010, entre las cuales se incluyó la N° 17, observando el procedimiento establecido en el art. 63 de la RND 10-0016-07, por lo que la instancia jerárquica confirmó la resolución de alzada que dejó sin efecto el cargo originado en el credito fiscal observado en la nota de crédito debito n° 17.

Que con relación a la Nota de Crédito N° 21 se evidencia que el 30 de noviembre de 2010 Nestlé Bolivia S.A. emitió la misma por el recojo de productos con fecha vencida, por un valor de Bs. 6.399,53 al que corresponde un crédito fiscal de Bs. 831,94.-, que se origina en la venta efectuada a Adm. Sao S.A., según la Factura N° 930, de 23 de octubre de 2009, por Bs. 111,988,09, y según procedimiento establecido se autorizó la emisión de Notas crédito débito entre sujetos pasivos del IVA, correspondiendo la nota crédito debito para el emisor Nestlé Bolivia S.A. y la nota de débito para el comprador Adm. Sao S.A., por otra parte, la nota de crédito se encuentra dosificada por la Administración Tributaria ya que cuenta con el N° 21, numero de autorización 790402211379 y su fecha límite de emisión era el 2 de mayo de 2011 por la devolución de 2.196 unidades de sopas Maggi fideo y 300 unidades de sazoador camarón Maggi por un valor total de Bs 6.399,53; adicionalmente, entre los documentos se incluye un abono en la cuenta de Adm. Sao S.A. por la mencionada suma.

Que posteriormente Adm. Sao S.A., procedió a la devolución de productos vencidos, registrando y reportando dicha devolución el 30 de noviembre de 2010 en su libro de ventas por el citado valor.

Señala que en cuanto a la calificación de la conducta, el art. 165 de la L. N° 2492 establece que quien por acción u omisión no pague la deuda tributaria, o pague menos, será sancionado con el 100% del monto calculado para esta y, en el presente caso, siendo que el sujeto pasivo desvirtuó el reparo del IVA, que deriva según la administración tributaria, en la falta de acreditación de los respaldos de las notas de crédito débito que sustentan la devolución de productos vencidos, correspondientes al periodo noviembre de 2010, quedando demostrada la inexistencia del tributo omitido de Bs. 691, que se constituía en referentes directos para establecer la multa por sanción de omisión de pago, pero al haberse demostrado la inexistencia del tributo omitido con relación a las notas de crédito débito Nos. 17 y 21, queda también sin efecto la multa correspondiente al citado tributo omitido, debiendo tenerse presente que la resolución determinativa incluye de igual manera la sanción por omisión de pago de los conceptos aceptados y cancelados por Nestlé Bolivia S.A., correspondiendo en consecuencia, la aplicación de la sanción por omisión de pago de acuerdo con el citado art. 165 de la L. N° 2492.

II.1. Petitorio.

En mérito a los fundamentos antes anotados, a tiempo de señalar que los argumentos del demandante no son evidentes, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la parte actora, manteniendo firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2005/2013 de 4 de noviembre de 2013.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

De fs. 42 a 49 cursa la R.D. N° 17-000040-13 de 1 de abril de 2013, con Orden de Verificación 0012OVI08902, que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, por haber adecuado su conducta a lo dispuesto por el art. 165 del Cód. Trib. y art. 42 del D.S. N° 27310 y sancionarlo con la multa por incumplimiento a deberes formales, intimando al sujeto pasivo para que dentro de 20 días que correrán a partir de su legal notificación, cancele el monto de Bs. 17.156.

A fs. 52 cursa el acta de recepción de documentos que permite establecer la presentación de copias originales de la documentación aportada por Nestlé Bolivia S.A. y también cursa el memorial de interposición del recurso de alzada y su respectiva contestación al mismo (fs. 116 a 126) que recomienda revocar la resolución determinativa antes señalada, por haberse desestimado las observaciones establecidas por la administración tributaria.

De fs. 127 a 141, cursa la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0660/2013 de 16 de agosto, que revoca totalmente la R.D. N° 17-000040-13 de 1 de abril. De fs. 161 a 165, cursa el memorial de interposición del recurso jerárquico, su contestación respectiva, el informe técnico jurídico AGIT-SDRJ2005/2013 de 4 de noviembre de 2013, y consiguientemente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2005/2013 de 4 de noviembre, que resuelve revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0660/2013 de 16 de agosto.

A fs. 170 cursa la nota de Crédito Débito N° 17 por un total de Bs. 25.130.80 con fecha de recepción por Adm. Sao S.A. de 30 de noviembre de 2010; a fs. 180 cursa el registro de la nota de crédito en el libro de compra IVA con su respectivo orden cronológico y el registro de la compensación efectuada que cursa a fs. 181; asimismo, de fs. 183 a 188, cursa el registro y los documentos soporte por la venta efectuada el 17 de diciembre de 2009.

A fs. 189 cursa la nota débito Crédito N° 21 por un total de Bs. 111.988,09 con fecha de recepción por Adm. Sao S.A. de 30 de noviembre de 2010; a fs. 353 cursa el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación de 15 de agosto de 2012, que estableció una multa de UFV's3.000 por incumplimiento al deber formal de registro en el libro de compras y ventas IVA, de acuerdo a lo establecido en las normas específicas por el periodo fiscal comprendido entre octubre y diciembre de 2010.

De fs. 254 a 360 cursa el Informe del 18 de septiembre de 2012 que recomendó emitir y notificar la vista de cargo a fin de que el contribuyente presente descargos, con la finalidad de que se proceda a elaborar el informe en conclusiones; de fs. 361 a 368, cursa la vista de cargo 0012-820-0012OVI08902-0266/2012 y de fs. 389 a 394 cursa el informe en conclusiones que recomendó remitir obrados al departamento jurídico y de cobranza coactiva para que proceda de acuerdo a normas vigentes.

IV. De la problemática planteada.

Al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si las facturas 17 y 21 emitidas por Nestlé Bolivia S.A. corresponden la validación de su respectivo crédito fiscal IVA.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad general de impugnación tributaria.

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones:

Que toda autoridad tiene su competencia definida dentro del ordenamiento jurídico y debe ejercer sus funciones con sujeción al principio de legalidad, a fin de que los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa necesaria ante eventuales actuaciones abusivas, realizadas por fuera de los mandatos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes; es así que en este mismo enfoque, el principio del debido proceso se manifiesta en que los administrados tienen derecho a ofrecer y a controvertir las pruebas, a ejercer con plenitud su derecho de defensa, a impugnar los actos administrativos y en fin a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio; también no debemos olvidar que sobre el debido proceso administrativo el tribunal se ha manifestado en reiteradas oportunidades y ha precisado que su cobertura se extiende a todo el ejercicio que debe desarrollar la administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales, conforme también lo dispone el art. 115-II de la C.P.E.; en consecuencia estos principios se encuentran recogidos en la Ley de Procedimiento Administrativo 2341 de 23 de abril 2002, en cuyo capítulo VI procedimiento sancionador, sección primera se recogen los principios a los que debe estar sometida la potestad sancionadora de la Administración, así el art. 71, establece que las sanciones administrativas que las autoridades deban imponer a las personas, estarán inspiradas en los principios de legalidad, de tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.

Uno de los principios es precisamente, el principio de legalidad, conforme lo establece el art. 72 de L.P.A., de modo que las sanciones sólo pueden ser impuestas cuando hayan sido previstas en norma expresa, otro es el principio de tipicidad, el cual exige una descripción clara, concreta y exhaustiva de la conducta y la determinación de la sanción a imponer; en ese contexto el art. 73 de la L.P.A. señala que son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias y sólo pueden imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias, asimismo debemos tomar en cuenta el principio de presunción de inocencia que permite que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en pronunciamiento excluyente de infracción o responsabilidad sancionable, art. 74 L.P.A.

La legislación nacional con el objetivo de resguardar la igualdad de las partes en los procesos administrativos respecto a la valoración de las pruebas, señala en el art. 77 de la L. N° 2492 (C.T.B.), que se pueden invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho, asimismo, el art. 47 de la L. N° 2341 (L.P.A.), aplicable en mérito del art. 74 de la L. N° 2492 (C.T.B.), ordena que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencia expresa fijando el procedimiento para la producción de las mismas; en ese orden el art. 81 del mismo cuerpo de ley, señala que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad; debiendo rechazarse las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria, en proceso no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; en ese entendido, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

Así también debemos mencionar que el art. 180.I de nuestra Constitución Política del Estado indica que: “La jurisdicción ordinaria se funda en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”, de lo transcrito desarrollamos que en el ámbito jurídico la verdad no se agota en la fría letra de la ley y en un solo caso, sino que debe adaptarse permanentemente a través de su inteligente interpretación; ese es el sentido que se debe comprender de la aplicación del principio de verdad material inserto también en el inciso d), del art. 4 de la L. N° 2341.

Por otro lado los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, que en lo referente a las facultades de la Administración Tributaria de Control, Verificación, Fiscalización e Investigación y la obligación de ejercerlas, dice: “la administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación (...) 1) Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios”. Es también conveniente citar algunas de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo establecidas en el art. 70 de la L. N° 2492, vinculadas al presente caso; entre éstas: “1) Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria; 4) Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas; 6) Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones”.

En el presente caso, la factura N° 17, del antecedente administrativo se evidencia que en fecha 29 de noviembre de 2010 Nestlé Bolivia S.A. emitió la nota fiscal en análisis, por el concepto de la devolución de productos vendidos, por un valor de Bs 2.059.78.- correspondiéndole un crédito fiscal de Bs. 267.77.- en virtud a la venta efectuada Adm. Sao S.A., según factura N° 200 de 17 de diciembre de 2009, por Bs 25.130.80; emisión de notas crédito débito que se produce entre sujetos pasivos del IVA, según procedimiento establecido en el num. 1, parág. I del art. 63 de la RND N° 10-0016-07.

Al efecto se debe señalar que la factura N° 17, con número de autorización 790402211379 correspondiente al emisor Nestlé Bolivia S.A. y esta dosificada por la Administración Tributaria, la razón de su emisión es por la devolución de 1.500 unidades de sazónador Maggui, por el valor de Bs. 2.059,78.- y de conformidad al parág. III de la Resolución Normativa de Directorio antes citada, los documentos emitidos por Nestlé Bolivia S.A. incluyen un abono en la cuenta de Adm. Sao S.A. por la suma de Bs. 2.059.78 misma que fue registrado en el libro de compras IVA respetando el orden cronológico en relación a la venta efectuada por Nestlé Bolivia S.A. el 17 de diciembre de 2009, conforme permiten evidenciar los documentos soporte correspondientes, siendo, que en el mismo sentido fue registrado la devolución de los productos vencidos que realizo Adm. Sao S.A. el 29 de noviembre de 2010, registrado en el libro de ventas por Bs. 2.059,78.-

En relación a la Factura N° 21, también con el anterior de antecedentes administrativos se evidencia que Nestlé Bolivia S.A. emitió la mencionada factura el 0 de noviembre de 2010, por el recojo de los productos que tenían la fecha vencida por un valor de Bs 6.399.53.- al cual corresponde un crédito fiscal de Bs. 831,94.- por la venta efectuada a ADM SAO S.A. según factura N° 930 de 23 de octubre de 2009, por un total de Bs. 111.988,09.- monto que fue abonado por Nestlé Bolivia S.A. a Adm. Sao S.A. respetando el orden cronológico, encontrándose totalizado para obtener el crédito fiscal definitivo del periodo fiscal y evidenciándose el registro de la compensación efectuada.

En ese sentido Adm. Sao S.A. registro y reporto la devolución de los productos vencidos en su libro de ventas, por el monto antes especificado, totalizado con la finalidad de obtener el crédito fiscal definitivo.

Por lo que en ambos casos, y en aplicación de la verdad material instituida en el art. 180-I de la C.P.E., y los principios que sustentan los valores de los administrados, como es principalmente los principios de legalidad y de presunción de inocencia, también insertos en nuestra constitución, Adm. Sao S.A. emitió certificación a favor de Nestlé Bolivia S.A. el 21 de febrero de 2013, constando el hecho de que ambas

empresas mantienen un compromiso de reconocimiento y devolución de productos no comercializados, que tengan fechas de vencimiento menores a un año, lo cual derivó en la emisión de las notas de crédito débito Nos. 17 y 21, entre otras, durante la gestión 2010, lo que permite concluir que Nestlé Bolivia S.A. observó lo dispuesto en el art. 63 de la RND 10-0016-07, evidenciándose que no concurren en el caso de autos la conducta de omisión de pago.

VI. Conclusiones

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiendo encontrado infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 51, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, consecuentemente se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2005/2013 de 4 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



343

Empresa Unipersonal Distribuidora de GLP "Valle Gas"
c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Nancy Arteaga de Lazo en representación de la Empresa Unipersonal Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas" de fs. 68 a 79, contestación a la demanda presentada por Juan José Sosa Serrudo en representación del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, que cursa de fs. 133 a 137 y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la R.A. ANH N° 1410/2012 de 12 de junio emitida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, resolvió declarar probado el cargo formulado mediante Auto de 19 de octubre de 2011 contra la Empresa Planta Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas" del Departamento de Santa Cruz por incurrir en la infracción establecida en el inc. j) del art. 13 y sancionada por el art. 14 del D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007, es decir, por entregar garrafas con G.L.P. a tiendas de abasto; motivo por el cual le fijó una sanción pecuniaria de Bs 83.731,4 que debían ser depositados en favor de la Agencia antes señalada, a tercero día de su legal notificación con la resolución antes señalada, instruyendo además a la distribuidora, comunicar por escrito el cumplimiento de la sanción pecuniaria.

Que la Empresa Planta Distribuidora de G.L.P., "Valle Gas", presentó a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, Recurso de Revocatoria contra la R.A. ANH N° 1410/2012 de 12 de junio que fue rechazado por la nombrada agencia, motivando la interposición del Recurso Jerárquico contra la R.A. ANH N° 1226/2013 de 22 de mayo que fue rechazado mediante R.M. N° 131/2013 de 5 de noviembre, confirmando en todas sus partes la R.A. ANH N° 1226/2013 de 22 de mayo.

I.2. Fundamentos de derecho de la demanda.

Manifiesta que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, el 21 de septiembre de 2011 realizó una inspección, encontrando supuestamente, que el camión con placa de control 727 LNX de la Empresa Planta Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas", con número interno 218, se encontraba en el Barrio "EL Recreo" de la ciudad de Santa Cruz, comercializando 22 garrafas de G.L.P. a una tienda de barrio, oportunidad en la cual, como primer acto administrativo se procedió al llenado mecánico de la planilla de inspección de camiones de G.L.P. en garrafas, N° PICDG.L.P. 011365 de 21 de septiembre de 2011 y emisión del Informe REGSCZ 443/2011 de 21 de septiembre, ambos actos administrativos, en base a los cuales la ANH formuló cargos a la Empresa Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas" mediante el Auto de Cargo de 19 de octubre de 2011, notificado a la Empresa el 1° de noviembre de 2011, misma que a su vez presentó el 15 de noviembre de 2011 un memorial pidiendo que se desestime el Auto de Cargo, adjuntando al efecto la protocolización de la declaración jurada realizada por Luis Nogales Cuchalo y Nelly Martínez de Nogales quienes en forma uniforme y conteste señalaron que adquirieron 12 garrafas de gas para ser utilizadas en la panadería que funciona en el lugar, y que compraron entre 6 y 12 garrafas dos veces por semana, ya que es la cantidad que logran comprar en época de calor que difiere de lo que acontece en la época de frío, a lo cual se añade la adquisición de garrafas que hicieron sus cinco inquilinos aprovechando la presencia del camión en la acera de la casa.

Que a pesar de la presentación de las mencionadas pruebas de descargo, la Agencia Nacional de Hidrocarburos emitió la injusta R.A. ANH N° 1410/2012 de 12 de junio; por su parte la R.A. ANH N° 1226/2013 de 22 de mayo que resolvió rechazar el recurso de evocatoria de la resolución antes señalada, se refirió a las declaraciones presentadas en calidad de pruebas por la distribuidora señalando que las mismas no tienen el carácter y alcance de un acto dirimidor ni puede ser considerada respecto de las que fueron arrimadas al expediente, por ser una prueba endeble que despierta reservas, por ser la menos fiable de todas, además que el hecho de haber dejado 22 garrafas en una tienda, fue reconocido por el conductor del camión repartidor y por la propietaria de la Distribuidora, Nancy Arteaga de Lazo, al haber firmado el protocolo en señal de conformidad

Que la R.M. N° 131/2013 de 5 de noviembre, resolvió rechazar el recurso jerárquico interpuesto por Nancy Arteaga de Lazo y confirmar la R.A. ANH N° 1226/2013, con el argumento principal de la constatación in visu de los hechos como prueba relevante, además del Informe Técnico REGSCZ 443/2011 y las placas fotográficas tomadas en el lugar.

Refiere que en el caso de autos se vulneró el derecho al debido proceso, que busca fundamentalmente una correcta tramitación en sede administrativa; asimismo señala que se vulneró el principio de sometimiento pleno a la ley porque se vulneró al administrado, es decir, a la Empresa Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas", en lo que hace a su derecho al debido proceso ya que una parte fundamental de este aspecto es la correcta aplicación del procedimiento y el término de prueba que sirve para que las partes aporten las que permitan demostrar los hechos.

Manifiesta que Fraga Pittaluga citando a Gonzales Cuellar Serrano señala que la prueba constituye una actividad procesal dirigida a la aportación de datos lógicos y materiales convincentes respecto a su exactitud y certeza.

En cuanto a la admisibilidad o inadmisibilidad de las pruebas, es conocido que las pruebas inconducentes o dilatorias son inadmisibles pero en general el criterio de admisibilidad de las pruebas debe ser amplio; sin embargo, en el caso de los sumarios administrativos la solución es distinta, quizás porque la relación personal de empleo público tiene elementos en los cuales la intermediación juega un rol determinante.

De igual manera, hace referencia al principio de imparcialidad para señalar que las autoridades administrativas deben actuar en defensa del interés general, evitando todo género de discriminación o diferencia entre los administrados; en ese sentido, señala que la prueba fundamental para la determinación de la sanción fue la Planilla de Inspección de Camiones de G.L.P., misma que no demuestra que se hubiesen dejado las 22 garrafas en la tienda, más al contrario, las fotografías establecen que las garrafas fueron dejadas en la calle como permite evidenciar la declaración testimonial e indica que el debido proceso es de aplicación inmediata y vincula a todas las autoridades judiciales y/o administrativas y constituye una garantía y muestra de legalidad procesal, que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de resoluciones judiciales.

I.2. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, dejando sin efecto la R.A. ANH N° 1410/2012 de 12 de junio, la R.A. ANH N° 1226/2013 de 22 de mayo y R.M. N° 131/2013 de 5 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona el Ministro de Hidrocarburos y Energía, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs. 133 a fs. 137, en los siguientes términos:

II.1. Manifiesta que con el objeto de rebatir los argumentos planteados, corresponde remitirse a los antecedentes que generaron la problemática en el caso de autos, y hace mención al Informe REGSCZ 443/2011 de 21 de septiembre, el cual estableció que el 21 de septiembre de 2011, al promediar las 10:00 a.m., mediante la verificación del interno 218 se encontró al camión Nissan Cóndor con Placa de Control 727 LNX de la Distribuidora de G.L.P., en el Barrio "El Recreo", dejando 22 garrafas de G.L.P. en una tienda de abasto, información que fue corroborada por el chofer del camión Ariel Rodrigo Lazo Arteaga y posteriormente se procedió al llenado de la planilla con todas las observaciones, que cuenta con la firma y sello de la propietaria de la distribuidora.

Que en función a esos antecedentes se inició proceso administrativo sancionatorio en el marco del procedimiento contenido en el Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE, aprobado por D.S. N° 27172 que culminó con la emisión de la R.A. ANH 1410 de 12 de junio de 2012 que declaró probados los cargos formulados, de conformidad al inc. j) del art. 13 del D.S. N° 29158, que establece: "entregar G.L.P. en garrafas a tiendas de abasto", sancionando a la Distribuidora en el marco de lo dispuesto por el art. 14 de la citada norma.

Que de conformidad a los antecedentes, se tiene que el regulador verificó de visu y en situ la comisión de la infracción atribuida a la Empresa "Valle Gas", conforme a los hechos descritos en el Informe REGSCZ 443/2011 de 21 de septiembre y en el protocolo de verificación de inspección de camiones de distribución de G.L.P. en garrafas PICDG.L.P. 011365 de 21 de septiembre de 2011; que el parág. III del art. 52 de la Ley de Procedimiento Administrativo dispone: "La aceptación de informe o dictámenes servirá de fundamentación a la resolución cuando se incorporen al texto de ella".

Indica que se presume la validez y legalidad de los informes emitidos por la administración pública que concuerda con el principio de buena fe, además que de conformidad al art. 47 de la L. N° 2341, la valoración de la prueba se sujeta a la sana crítica y el ordenamiento jurídico otorga a la autoridad administrativa un amplio margen de valoración respecto a la averiguación de la verdad material sobre la base de los criterios propios de la sana crítica, considerando su propia experiencia y la naturaleza de los hechos faticos; consiguientemente, indica que habiéndose constatado la existencia de infracción administrativa por parte de la ANH, sería lógico entender que la declaración jurada realizada por Luis Nogales y Nelly Martínez de Nogales, no constituye prueba relevante .

II.2. Petitorio.

En función a lo señalado precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación.

Consecuentemente, corresponde establecer el objeto de la controversia que se refiere a determinar si en el caso de autos, el demandado vulneró el principio de no sometimiento a la ley, y el derecho al debido proceso de la empresa demandante, al no haber valorado la prueba aportada por la parte actora.

III.1. En ese marco y de la compulsa de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que de fs. 7-8 cursa el Informe REGSCZ 443/2011 de 21 de septiembre de 2011, que concluyó que el camión con placa de control 727 LNX de la Distribuidora "Valle Gas" con numero de interno 218, se encontraba comercializando 22 garrafas de G.L.P. de 10 kg., en forma irregular en una tienda de abasto, situación que está sujeta a sanción de conformidad al D.S. N° 29158 y recomienda iniciar proceso sancionatorio; a fs. 12 cursa el Informe REGS N° 451/2011 de 22 de septiembre que recomienda iniciar proceso sancionatorio a la Distribuidora "Valle Gas" del Departamento de Santa Cruz; de fs. 14 a 17 cursa el auto de cargo contra la empresa distribuidora de G.L.P. que dispone formular cargo contra la mencionada Empresa, por la presunta responsabilidad de entregar G.L.P. en garrafas a tiendas de abasto, por ser una conducta sancionada por el inc. j) del art. 13 y el inc. a) del art. 14 del D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007.

A fs. 32 cursa auto de apertura de término probatorio por el plazo de 10 días hábiles y cierre del mismo que cursa a fs. 35 de obrados; de fs. 61 a 64 cursa la R.A. ANH 141/2012 de 12 de junio que resuelve declarar probado el cargo formulado mediante de 19 de octubre de 2011, contra la empresa planta distribuidora de G.L.P. "Valle Gas" del Departamento de Santa Cruz e imponer a la Distribuidora la sanción pecuniaria de Bs. 83.731,4, correspondiente a 30 días de comisión. A fs. 79 cursa planilla de inspección de camiones de distribución de G.L.P. en Garrafas de 21 de septiembre de 2011, firmado por el conductor del camión y la dueña de la distribuidora, que en el acápite de observaciones establece haber sido encontrado el camión distribuidor de G.L.P. de "Valle Gas" Interno 218, entregando en una tienda un total de 22 garrafas de G.L.P.; de fs. 216 a 223 cursa la R.A. ANH N° 1226/2013 de 22 de mayo que rechaza el recurso de revocatoria interpuesto por la Empresa Planta Distribuidora de G.L.P. en garrafas "Valle Gas", contra la Resolución Administrativa ANH 1410/2012 de 12 de junio, con el argumento de que la prueba presentada por la Empresa demandante, no tiene el carácter y alcance de un acto dirimidor ni puede ser considerada como única prueba respecto de las otras arrimadas al expediente, por ser una prueba que despierta reservas por ser un medio probatorio endeble.

Con posterioridad a la interposición del recurso jerárquico, fue emitido el Informe Legal MHE/DGCF/INF 128/2013 de 4 de noviembre que concluye que la recurrente no desvirtuó la presunción de legalidad del acto administrativo, motivo por el cual rechazó el recurso jerárquico. De fs. 243 a fs. 250 cursa la R.M. RJ N° 131/2013 de 5 de noviembre que resolvió rechazar el recurso jerárquico interpuesto por Nancy Arteaga de Lazo en representación de la Empresa Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas".

III.2. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

Que mediante memorial presentado a la ANH el 12 de julio de 2012, la Planta Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas" interpuso recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH 1410/2012 de 12 de junio, que fue rechazado mediante R.A. ANH N° 1226/2013 de 22 de mayo, contra la cual fue interpuesto recurso jerárquico igualmente rechazado mediante la resolución administrativa impugnada en el caso de autos.

Que en primera instancia es menester analizar lo señalado con relación a la falta de valoración de la prueba aportada por la parte actora a cuyo efecto de la lectura de la R.M. R.J. 131/2013 de 5 de noviembre, impugnada en el caso de autos, se tiene que la misma hace referencia al hecho de que fue valorada en el caso de autos, la prueba pertinente destinada a formar convicción sobre los hechos, para asumir una determinación.

En función a lo señalado, la sanción pecuniaria impuesta a la Empresa Unipersonal Distribuidora de G.L.P. "Valle Gas", con el monto de Bs 83.731.4 conforme se desprende de la lectura de la Resolución Administrativa ANH 1410/2012 de 12 de junio, fue determinada en función a lo señalado en el inc. j) del art. 13 del D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007 que señala: "Entregar G.L.P. en garrafas a tiendas de abasto", cuya conducta es sancionada por el art. 14 del referido D.S. N° 29158, el cual prevé: a) A las empresas distribuidoras de G.L.P. en garrafas, que incurran por primera vez en la comisión de las acciones descritas en cualquiera de los incisos a) al j) del artículo precedente, la Superintendencia de Hidrocarburos, aplicará una sanción pecuniaria correspondiente a 30 días de comisión, calculada sobre el volumen comercializado en el último mes de cometida la infracción; cálculo del cual no se tienen datos en el cuaderno de antecedentes administrativos remitidos a esta instancia judicial.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos remitidos a esta instancia judicial, se evidencia que el mismo carece de piezas fundamentales que respalden la decisión asumida por el ente regulador, hecho que fue reclamado por la parte actora en el curso del proceso administrativo, en reiteradas ocasiones, sin que se hubiese justificado al ausencia de la prueba de descargo, entre la cual resalta la declaración jurada que efectuaron los dueños de la panadería Luis Nogales Cuchalo y Nelly Martínez de Nogales, puesto que si bien la valoración de la prueba debe ser efectuada en base a la sana crítica, no es menos cierto que todo proceso debe desarrollarse en función al debido proceso y al derecho a la defensa consagrados en la Constitución Política del Estado, con la finalidad de que la decisión a la que se arribe, esté debidamente fundamentada.

Al efecto, toda decisión debe estar debidamente sustentada en la valoración objetiva de las pruebas, tanto de cargo como de descargo, cuidando de que el proceso de desarrolle sin vicios de nulidad que afecten su eficacia jurídica. En ese contexto, se evidencia que la resolución impugnada en el caso de autos, carece de la debida valoración de la prueba destinada a sustentar la decisión asumida en sede administrativa

Que sobre el particular, la S.C.P. N° 0140/2012 de 9 de mayo, razonó lo siguiente: "Desde la concepción del Estado Constitucional de Derecho, la tramitación de los procesos judiciales o administrativos no debe constituirse en simples enunciados formales (justicia formal, como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales), sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos (justicia material, debido proceso y sus derechos fundamentales constitutivos y sustantivos)". En este entendido Bolivia asume un nuevo modelo de Estado a partir de la aprobación de la nueva Constitución Política del Estado el año 2009, basado en el respeto e igualdad de toda la sociedad boliviana, resaltando los principios y valores constitucionales; en tal sentido el rol que antes se le atribuía al juez o tribunal ha cambiado, pues el proceso es un instrumento para que el Estado a través del Juez cumpla con su más alto fin, que es lograr la armonía social y la justicia material, ya que ahora los jueces y tribunales deben estar comprometidos con la averiguación de la verdad material y la consolidación de la justicia material, interviniendo activa y equitativamente en el proceso, para lograr que la decisión de fondo esté fundada en la verdad real de los hechos (verdad material), pruebas cuya producción no son de iniciativa exclusiva de las partes, ya que el juez tiene la posibilidad incluso más amplia de generar prueba de oficio que le revele la verdad material de los hechos, puesto que su actividad no está guiada por un interés privado de parte, como el de los contendientes quienes tienen su propia verdad, al contrario su interés al ser representante del Estado Social es público y busca el bienestar social, evitando así que el resultado del proceso sea producto de la sola técnica procesal o la verdad formal que las partes introducen al proceso, por lo que en conclusión, el juez tiene la amplia facultad de decretar la producción de pruebas de oficio que considere necesarias y que resulta fiel expresión del principio de verdad material en procura de la justicia material, sobre los cuales se cimienta su nuevo rol de garante de derechos fundamentales.

Del análisis precedente, habiendo éste Tribunal de Justicia verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados por el demandado, establece la existencia de vulneraciones al debido proceso en sede administrativa, al no haber observado lo dispuesto en el art. 4 con relación al principio de sometimiento a la ley y art. 35-d) de la L. N° 2341 de 23 de abril.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6° de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 68 a 79 y en su mérito, anula obrados hasta la emisión de la Resolución Administrativa ANH 1410/12 de 12 de junio de 2012 inclusive y dispone que se emita pronunciamiento motivado y fundamentado respecto a la prueba de descargo ofrecida por el administrado.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



344

**Gerencia Distrital Oruro del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales de fojas 31 a 39, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 64 a 67; réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 20 de septiembre de 2012, la Autoridad General de Impugnación Tributaria notificó a la Gerencia Distrital Oruro con la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2119/2013 de 25 de noviembre de 2013, misma que al ser contraria a los intereses del estado, motivó la interposición de la demanda en el caso de autos, con base en los siguientes fundamentos de hecho:

Indica que el 2 de marzo de 2007, el Departamento de Recaudación emitió la Vista de Cargo con Numero de Orden 4031228947 de marzo de la gestión 2004 por el Impuestos IUR, estableciendo una deuda en favor del fisco de 1.989 UFV's por la omisión de declaración jurada, que deriva en tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago y posteriormente de procedió a la notificación masiva ya que el nombre de la contribuyente figura en las publicaciones de fecha 4 y de la presentación, notificándose dicho acto el 21 de junio de 2007.

Que el 7 de mayo, el Departamento de Recaudaciones emitió el Informe CITE: GDO/DPRAC/VC N° 1526/07 señalando que la contribuyente no presentó descargos en el plazo establecido por el art. 98 del Cód. Trib. y el 15 de mayo de 2007 fue emitida la R.D. N° 31323077 sobre base presunta, para el cálculo del tributo omitido sobre declaraciones juradas presentadas por contribuyentes con similares características, ya que la contribuyente no presentó documentación que desvirtúe el reparo establecido ni efectuó el pago de la deuda tributaria.

Que el 8 de octubre del mismo año se emitió el proveído de inicio de ejecución tributaria y el 26 de febrero de 2008 la administración tributaria emitió las notas de medidas coactivas a las entidades correspondientes, para posteriormente solicitar la hipoteca judicial del bien inmueble de la contribuyente.

Que el 16 de agosto de 2010 se emite la resolución de recurso de alzada STR/LPZ/RA/0307/2012 que confirma la resolución determinativa impugnada y el 22 de noviembre de 2012 fue emitida la resolución jerárquica STG-R310519/2010 que confirma la resolución de alzada antes individualizada.

Que el 7 de septiembre de 2011 la administración tributaria emite las notas de medidas coactivas correspondientes y el 3 de mayo de 2013 la contribuyente presenta nota solicitando la extinción de la acción, adjuntando como prueba el certificado de defunción de la contribuyente Mamani Canaviri Luz Miriam y declaratoria de herederos.

Que el 14 de junio de 2013 se notifica a la parte actora con la interposición del recurso de alzada, impugnando el proveído 24-00626-13 y el 2 de septiembre de 2013 se emite la resolución de recurso de alzada ARIT/LPZ/RA 0890/2013 y el 25 de noviembre de 2013 se emite la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ-02119/2013.

I.2. Fundamentos de derecho de la demanda.

Que con relación al cómputo del plazo de prescripción en etapa de ejecución (cobranza coactiva), señala que corresponde también aplicar el Código Civil sobre prescripción, el cual en su art. 2492 (Efecto extintivo de la prescripción), determina que: "I. Los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece..."; asimismo, el art. 1493 de la misma ley (comienzo de la prescripción) dispone que "La prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo, de lo que se concluye que el proveído de la administración tributaria se refirió a que no existió inactividad por parte del SIN Oruro, por lo que la prescripción de la ejecución tributaria (cobro coactivo) solo opera cuando se demuestra la inactividad del acreedor, por negligencia, descuido o desinterés.

Indica que el argumento vertido por la AGIT es incorrecto, puesto que las solicitudes de información a las diferentes instituciones para que se haga efectivo el cobro coactivo, no están establecidas en la L. N° 2492, cuando en realidad el art. 110 de la ya mencionada ley, establece el cobro coactivo.

Refiere que la Administración Tributaria en ningún momento dejó inactiva la acción de cobro coactivo toando en cuenta que el contribuyente tiene deudas con el fisco en etapa de ejecución tributaria, motivo por el cual no se encuentran prescritas, pues la prescripción opera a los 4 años tal como dispone el núm. 4) del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, cómputo de la prescripción que opera desde el 1° de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del periodos de pago respectivo.

Que con relación al IUE de la gestión 2004, el cómputo de la prescripción deberá efectuarse con la L. N° 2492 conforme establece el art. 60; sin embargo la AGIT no efectuó el cómputo de la prescripción de los actos efectuados por la Administración Tributaria y sin tener sustento legal señala que se encontrarían prescritos los títulos de ejecución tributaria y la R.D. N° 31323077 de 15 de mayo de 2007. Que la L. N° 291 en la modificación del art. 59 de la L. N° 2492, en su parág. IV establece que la facultad de determinar la deuda tributaria es imprescriptible, además que los principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa establecidos por el art. 410 de la C.P.E. disponen que se de aplicación al art. 324 de la Carta Magna en sentido de que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado.

I.2. Petitorio.

En función a lo expuesto y en virtud a los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, solicita se declare probada la demanda, dejando sin efecto la resolución de recurso jerárquico AGIT/RJ 2082/2013 de 25 de noviembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando en todas sus partes el proveído 25-0626-13 de 15 de mayo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs.64 a fs. 67, en los siguientes términos:

II.1. Manifiesta que la demanda reproduce los fundamentos expuestos por la AGIT, por lo que no correspondería a este tribunal suplir la carencia de carga argumentativa de la parte actora, más aún si la resolución jerárquica impugnada es clara en sus fundamentos. Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, indica que el art. 60 de la L. N° 2492 establece que la prescripción se computará desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo y en cuanto se refiere a las causales de suspensión e interrupción, los arts. 61 y 62 de la citada ley, señalan que la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente; esta suspensión se inicia en la fecha de notificación respectiva y se extiende por 6 meses, asimismo, se suspende por la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo y, tratándose del IUE de la gestión 2004 (marzo 2004) con vencimiento de pago en julio de 2004, el cómputo comenzó el 1° de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008.

Que la administración tributaria emitió la R.D. N° 31323077 por el no pago del IUE del periodo marzo de 2004 que fue notificada en forma masiva a la contribuyente el 21 de junio de 2007, es decir, dentro del término de 4 años que tenía el SIN para ejercer su facultad de determinación y al no ser impugnada en los plazos establecidos, quedó firme adquiriendo la calidad de título de ejecución tributaria conforme al art. 108 núm. 1 de la L. N° 2492, por lo que la administración tributaria emitió el proveído de ejecución tributaria GDO/DJ/UCC/PET 2069/2007 de 8 de octubre de 2007 que ordena el inicio de la ejecución a partir del tercer día de su legal notificación, acto notificado también en forma masiva el 18 de diciembre de 2007 y posteriormente se observó que el 21 de enero de 2010, Luz Miriam Mamani Canaviri interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa que concluyó con la emisión de la resolución de recurso de alzada ARIT/LPZ/R.A. N° 0307/2010 de 16 de agosto de 2010 que a su vez fue impugnada mediante recurso jerárquico y en función a ello fue emitida la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0519/2010 de 22 de noviembre de 2010, suspendiendo el curso de la prescripción desde el 21 de enero de 2010 hasta el 23 de febrero de 2011, fecha de recepción formal del expediente por la administración tributaria, conforme se tiene de la nota AGIT-SC-0043/2011 de 15 de febrero de 2011.

Que la R.D. N° de orden 31323077 se constituyó en título de ejecución tributaria y se establece el término de 4 años para que la Administración tributaria puede ejecutar la obligación tributaria que emerge de dicho acto, de acuerdo con lo previsto en el núm. 4) del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, término que se computa desde la notificación con el título de ejecución tributaria conforme previene el parág. II del art. 60 de la citada ley, extremo que aconteció el 18 de diciembre de 2007 y concluyó el 19 de diciembre de 2011, sin que la administración tributaria hiciese efectiva la ejecución de la deuda por e IUE determinado.

Que si bien la Administración Tributaria tomó medidas coactivas a efecto de ejecutar la deuda tributaria mediante la remisión de notas, solicitando información sobre los bienes y fondos económicos con los que cuenta el sujeto pasivo y realizando inclusive una hipoteca judicial, sin embargo la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas que se encuentran expresamente establecidas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, como causales de suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción.

Añade que el término de la prescripción que concluía el 19 de diciembre de 2011 se habría extendido hasta el 22 de enero de 2013 sin que la administración tributaria hiciese efectiva la ejecución del adeudo contenido en el título de ejecución tributaria, por lo que la facultad para ejecutar la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 31323077, se encuentra prescrita.

Refiere que el art. 324 de la C.P.E., no puede interpretarse sin estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley en la asamblea legislativa; en ese sentido señala que el 22 de septiembre de 2012 se publicó la L. N° 291 de modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012 y entre la modificaciones incluidas en dicha ley, se puede establecer que la disposición adicional 5ta. modifica el art. 59 e la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la citada L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente. Aclara también que la obligación impositiva no prescribe de oficio, por lo que les correspondió revocar el proveído 24-00626-13 declarado prescrita la facultad de la administración tributaria, de ejecución tributaria del PET GDO/DJ/UCC/PET 2069/2007 de 8 de octubre de 2007 por la deuda tributaria contenida en la R.D. N° de Orden 31323077.

Refiere que al no ser evidentes los argumentos del demandante, se evidencia que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2119/2013 de 25 de noviembre de 2013 fue dictada en sujeción a la normativa aplicable al caso.

II.2. Petitorio.

En función a lo señalado precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2119/2013 de 25 de noviembre de 2013.

III. Antecedentes administrativos.

Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación.

Consecuentemente, corresponde establecer el objeto de la controversia que se refiere a determinar si correspondía revocar el proveído N° 24-00626-13, declarado prescrito la facultad de la administración tributaria de ejecución tributaria del PET GDO/DJ/UCC/PET N° 2069/2007 de 8 de octubre de 2007, por la deuda tributaria contenida en la R.D. N° de Orden 31323077.

III.1. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que en el segundo anexo, A fs. 1 cursa la vista de cargo con número de orden 4031228947 de 2 de marzo de 2007 por la deuda tributaria e Bs. 2.392, a fs. 5 cursa la R.D. N° Orden 31323077 que determina la deuda tributaria por el IUE de marzo de 2004, en la suma de Bs 4.429,00.

En el primer anexo, de fs. 7 a 10 cursa memorial de recurso de alzada interpuesto por Benigno Mamani Checa y Demetria Canaviri Nina de Mamani, mediante el cual solicitan la extinción de la acción y sanción de la referida deuda tributaria, por el fallecimiento de su hija, así como la prescripción de la deuda tributaria. De fs. 46 a 54 cursa el informe técnico jurídico ARIT-LPZ-0890/2013 de 29 de agosto de 2013 que recomienda al Director Ejecutivo Regional Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, revocar totalmente el Proveído N° 24-00626-13 de 15 de mayo, por haber prescrito la facultad de ejecución tributaria.

De fs. 55 a 63 cursa la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0890/2013 de 2 de septiembre de 2013 que revoca totalmente el proveído N° 24-00626-13 de 15 de mayo de 2013, declarando prescrito la facultad de la administración tributaria de ejecución tributaria del Impuesto sobre las utilidades de las empresas del periodo fiscal comprendido entre abril de 2003 y marzo de 2004, por el hecho de que la administración tributaria no demostró interrupción alguna conforme las causales establecidas en el inc. b) del art. 61 de la L. N° 2492, ejerciendo su facultad de ejecución, efectivizando el cobro del adeudo tributario.

Que una vez interpuesto el recurso jerárquico, se emitió el informe técnico jurídico AGIT-SDRJ-2119/2013 que cursa de fs. 104 a 112, que recomienda confirmar la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0890/2013 de 2 de septiembre de 2013, con el argumento principal de que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 se encuentra vigente, y de fs. 113 a 121 cursa la resolución de recurso jerárquico AGIT RJ 2119/2013 de 25 de noviembre que confirma la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0890/2013 de 2 de septiembre de 2013.

III.2. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

La demanda que motiva el caso de autos, se centra en el IUE de la gestión 2004 (marzo 2004), con vencimiento de pago en julio de 2004, que fue determinado en la R.D. N° de Orden 31323077, la cual se constituyó en título de ejecución tributaria.

Que el cómputo de 4 años de la prescripción conforme al parág. I del art. 60 de la L. N° 2492 comienza a partir del 1° de enero del año siguiente al del vencimiento del periodo de pago respectivo, por lo que dicho cómputo comenzó el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008.

Que la contribuyente fue notificada masivamente con la R.D. N° de Orden 31323077 por el no pago del IUE de marzo de 2004, el 21 de junio de 2007, es decir, dentro de los cuatro años que prevé el art. 60 de la L. N° 2492; tiempo que tenía el SIN para ejercer su facultad de determinación; resolución de al no ser impugnada dentro del plazo previsto por ley, quedó firme adquiriendo la calidad de título de ejecución tributaria conforme dispone el art. 108 núm. 1 de la L. N° 2492, lo cual derivó en la emisión del proveído de ejecución tributaria GDO/DJ/UCC/PET N° 2069/2007 de 8 de octubre de 2007.

Que si bien la Administración Tributaria tomó medidas coactivas con la finalidad de ejecutar la deuda tributaria, debe tenerse en cuenta que la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del término de prescripción, las cuales se detallan expresamente en los arts. 61 y 62 de la misma y consisten en la interrupción de la prescripción por la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con el inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente.

Que al haberse constituido la R.D. N° de Orden 31323077 en título de ejecución tributaria, el término de 4 años se computa desde la notificación con el título de ejecución tributaria, lo cual en el caso de autos, aconteció el 18 de diciembre de 2007 concluyendo el 19 de diciembre de 2011, plazo en el cual la Administración Tributaria no efectivizó la ejecución de la deuda emergente del IUE determinado y aun considerando el término de suspensión de la prescripción durante la sustanciación de los recursos de alzada y jerárquico, que concluía el 19 de diciembre de 2011, pero se extendió hasta el 22 de enero de 2013, permite evidenciar que la administración tributaria no hizo efectiva la ejecución tributaria, quedando prescrito la misma.

En lo que respecta al art. 324 de la C.P.E., que hace referencia la imprescriptibilidad de deudas por daños económicos al Estado, cabe señalar que al no estar dispuesta su aplicación al ámbito tributario, no corresponde su aplicación la caso concreto.

Por lo demás, la L. N° 291 de modificaciones al presupuesto general del estado que fue publicada el 22 de septiembre de 2012, establece que la disposición adicional 5ta. modifica el art. 59 de la L. N° 2492, concluyendo así, que el régimen de prescripción establecido en la citada norma, está vigente.

Del análisis precedente, habiendo éste Tribunal de Justicia verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, establece la inexistencia de vulneraciones al debido proceso en sede administrativa, en que hubiese incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6° de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 39 y en su mérito subsistente la Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2119/2013 de 25 de noviembre.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



345

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 27, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1807/2013 de 30 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 51 a 54, réplica de fs. 79 a 83; dúplica de fs. 89; apersonamiento del tercero interesado de fs. 33; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán dentro del plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 15 a 27), con los siguientes fundamentos:

1. Luego de copiar partes de los antecedentes administrativos, señala que las facturas 001695, 001696, 000365, 1791, 000020, 3716, 368, 7276 no amparan la mercancía decomisada porque no coincide con la mercancía decomisada y tampoco el recibo s/n a nombre de Marcelo Sucre por concepto de 30 paquetes de 26/10/2012 no ampara la legal internación de la mercancía decomisada.

2. Después de copiar el Cuadro de Valoración N° 557 de 23 de enero de 2013 indica que del análisis de datos en el cuadro, se tiene que la documentación de descargo no ampara legalmente la internación de las mercancías decomisadas a territorio boliviano respecto a los ítems 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 12, 14, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 24, 25 a 39, 41 a 45, 48, 49, 51, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59 y 60 del acta de

intervención COARPT-C-403/2012 de 12 de marzo de 2013 debido a estos documentos no registran datos correctos y precisos que correspondan a la mercancía decomisada.

3. Las DUI 2012/201/C-6279 a nombre de Irma Ruth Mamani Vino presentada por Sandra Pincha no está vinculada con la persona que solicita la devolución de mercancía decomisada, Igualmente ocurre con la Declaración Única de Importación 2012/201/C-12591 a nombre de Marcial Castañeda Ponce y la Declaración Única de Importación 2012/201/C-29660, asimismo revisadas en el Sistema SUDUNEA de la Aduana Nacional, las Declaraciones Únicas de Importación N° 2012/201/C-29660 y 2012/201/C-30346 no se encuentran debidamente registradas en el sistema informático y no existe en la página adicional datos de referencia.

4. Las facturas 003722, 000267, 007281, 1251, 1701 y 818 no fueron presentadas en facturas originales a momento de comiso de las mercancías, razón por la cual son desestimadas y no valoradas al tenor del art. 2 numeral I del D.S. N° 708.

5. Interposición de la demanda contencioso administrativa. La Autoridad General de Impugnación Tributaria emite resolución jerárquica en base a los siguientes argumentos: "XV. Consiguientemente, se tiene que la conducta de Lindaura Vargas Moya no se adecua al ilícito de contrabando contravencional, tipificado en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 respecto de la mercancía descrita en los ítems 3, 4,5, 9, 14 y 28 del acta de intervención contravencional COARPT-C 403/2013 de 13 de febrero toda vez que la misma fue adquirida en el mercado interno, encontrándose respaldado por la facturas N° 1695, 1696 y 0000365...". Al respecto se puede evidenciar la valoración y fundamentación exhaustiva realizada en el informe técnico, en el cual se evidencia la correcta valoración de la prueba de descargo presentado con la mercancía comisada, dando cumplimiento a lo señalado en el art. 101 del R. L.G.A. que especifica los requisitos que deben cumplir la declaraciones únicas de importación que son: "a) completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes. b) correcta, cuando los datos requeridos se encuentren libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación. c) exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda...". Asimismo, la documentación presentada en calidad de prueba de descargo no describe de manera completa, correcta y exacta la mercancía comisada de acuerdo a la normativa vigente. En cuanto a la resolución administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 13/2013 de 25 de marzo de 2013, se evidencia que existió una clara valoración de todas las pruebas.

6. Transcribiendo los arts. 76, 65, 90 y 181 inc. b) del Cód. Trib., y el art. 2 del D.S. N° 0708, refiere que el sujeto pasivo no desvirtuó lo aseverado por la aduana, que la conducta se adecua a contrabando y que se debe resaltar que las facturas presentadas por la interesada no se encuentran a nombre de la Sra. Lindaura Vargas Moya y en ningún momento acreditó su derecho propietario de las mercancías declaradas en las mencionadas facturas.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1807/2013 de 30 de septiembre del 2013 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se confirme la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0183/2013 de 6 de mayo de 2013 y la resolución sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 013/2013 de 25 de marzo de 2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 11 de marzo de 2013 (fs. 29) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 51 a 54), con los siguientes argumentos:

1. De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que el 27 de octubre de 2012, el control operativo aduanero levanto Acta de Comiso N° 812, por el comiso preventivo de una variedad de mercancías de procedencia extranjera, en el camión con placa de control N° 1869 CRP, conducido por Calixto Miranda, momento en que el conductor presentó las facturas N° 1695, 1696, 365, 367, 1791, 20, 3716, 86, 368, 7276, 487, 488 y la DUI C-27481 en fotocopia legalizada y posteriormente el 14 de noviembre de 2012, Lindaura Vargas Moya de Claros presento otra documentación probatoria consistente en: factura original N° 818 de Industrial de Aceite S.A., emitida por Magda Callisaya Choque, fotocopia legalizada de la DUI C-22981 de 9 de agosto de 2012, fotocopia simple de Certificado de SENASAG N° 091003, permiso de Inocuidad alimentaria de Importación, fotocopia simple de Acta de Comiso N° 0000812 y nota manuscrita que detalla la mercancía con cantidades. En fechas 18 y 20 de febrero de 2013, la Administración Aduanera notificó a Calixto Miranda Molina, Inca Agno Juan Federico, Ramón Miranda Duran, Sandra Picha y Dora Gutiérrez Parra, con el acta de intervención contravencional COARPT-C-403/2012 de 13 de febrero de 2012 y el 28 de febrero de 2013, la Administración de Aduana emitió, el informe técnico AN GRPGR-SPCCR N° 097 que recomienda se efectuó la resolución que declare la comisión de contrabando contravencional.

2. De lo anteriormente expuesto, se advierte que conforme se desprende del Acta de Comiso N° 182 de 27 de octubre de 2012, en el momento del operativo el conductor presentó las facturas N° 1695, 1696, 365, 367, 1791, 20, 3716, 86, 368, 7276, 487, 488 y la DUI C-27481 en fotocopia legalizada, las que fueron observadas en el informe técnico AN/GRPGR/SPCCR N° 097/2013, por supuesto incumplimiento de la RD 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y RND 10.0019.10 de 7 de septiembre de 2010, respecto a los datos que deben consignar las facturas para su consideración, entre otras, cantidad y medida, recomendando, el comiso definitivo de la mercancía descrita en los ítems 2 a 7, 9,10, 12,14,15,17,18,20,21,22,24,25 a 39, 41 a 45, 48, 49, 51, 53,54, 55 a 60 del acta de intervención COARPT C- 403/2012 por no estar amparada, sin embargo tal afirmación carece de sustento legal y contraviene el parág. I del art. 2 del D.S. N° 708, el cual establece que las mercancías nacionalizadas adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de comiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero. En este contexto, siendo que el respaldo de una mercancía

adquirida en el mercado interno, es la factura, al ser presentada en el momento del operativo, desvirtúa la comisión de contrabando contravencional, de conformidad a lo previsto por el parágrafo I del art. 200 de la L. N° 3092, correspondió a esta instancia el establecimiento de la verdad material sobre los hechos de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributaria. En ese sentido si bien la administración aduanera según informe técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 097/2013 realizó un nuevo cotejo documental de la mercancía comisada, estableciendo que los ítems 2 a 7, 9,10, 12, 14, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 24, 25 a 39, 41 a 45, 48, 49, 51, 53, 54, 55 a 60 del acta de intervención COARPT C- 403/2012 no cuenta con la documentación de respaldo que ampare su legal importación y circulación en territorio nacional, cabe precisar que al corresponder el operativo centenario a mercancía obtenida en el mercado interno, por Lindaura Vargas Moya debidamente respaldada con las facturas N° 001695 y 0001696 emitidas por Jhaturell S.R.L. y la factura N°000365 emitida por ZABIM, dicho cotejo documental efectuado por la Administración Aduanera, no correspondía, sin perjuicio de que la Administración Aduanera de acuerdo a sus facultades de fiscalización inicie otras acciones que correspondan. En ese entendido, en lo que respecta a los ítems 9, 28 y 14 se encuentran amparados por facturas demostrando su legal internación a territorio nacional. En relación a los ítems 17 y 18 del Acta de Intervención COARPT C- 403/2012, toda vez que Lindaura Vargas Moya, no impugnó la determinación de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, no corresponde a esta instancia emitir pronunciamiento respecto a las observaciones identificadas a las Facturas Nos. 000086, 818 y DUI C-22981, sin documentación de soporte, presentadas con posterioridad al comiso.

3. Se tiene por todo lo expuesto que la conducta de Lindaura Vargas Moya, no se adecua al ilícito de contrabando contravencional, tipificado en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492, respecto a la mercancía descrita en los ítems 3,4,5,9,14 y 28 del Acta de Intervención COARPT C- 403/2012, toda vez que la misma fue adquirida en el mercado interno, encontrándose respaldada por las facturas 001695 y 0001696 y 000365, sin embargo, se advierte que se cometió el ilícito de contrabando contravencional, respecto a los ítems 17 y 18, toda vez que no se demostró su legal internación a territorio nacional.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1807/2013 de 30 de septiembre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Lindaura Vargas Moya, se apersona dentro presente proceso a fs. 33 y no asume defensa.

V. Antecedentes administrativos.

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

a) El 27 de octubre de 2012, el Control Operativo Aduanero, labró Acta de Comiso N° 812 por el decomiso preventivo en el camión con placa de control 1869 CRP por diversos mercancías, momento en el que el conducto presentó las facturas 1695, 1696, 365, 367, 1791, 29, 3716, 86, 368, 7276, 487, 488 y la DUI C 27481 en fotocopia legalizada.

b) El 14 de noviembre de 2012, Lindaura Vargas Moya de Claros presentó como documentación probatoria la siguiente: factura original N° 818 de Industrial de Aceite S.A., emitida por Magda Callisaya Choque, fotocopia legalizada de la DUI C-22981 de 9 de agosto de 2012, fotocopia simple de certificado de SENASAG N° 091003, permiso de inocuidad alimentaria de importación, fotocopia simple de Acta de Comiso N° 0000812 y nota manuscrita que detalla la mercancía con cantidades.

c) En fechas 18 y 20 de febrero de 2013, la Administración Aduanera notificó a Calixto Miranda Molina, Inca Agno Juan Federico, Ramón Miranda Duran, Sandra Picha y Dora Gutiérrez Parra, con el acta de intervención contravencional COARPT-C-403/2012 de 13 de febrero de 2012 y el 28 de febrero de 2013, la administración de aduana emitió, el informe técnico AN GRPGR-SPCCR N° 097 que recomienda se efectuó la resolución que declare la comisión de contrabando contravencional.

d) El 25 y 27 de marzo de 2013, la Administración Aduanera notificó personalmente a Calixto Miranda Molina y Sandra Picha Huanca y en Secretaría a Lindaura Vargas Moya de Claros y Dora Gutiérrez Parra con la Resolución Administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 13/2013 de 25 de marzo de 2013 que declara probada la comisión de contrabando contravencional en contra de lo señalados sujetos pasivos, disponiendo el comiso definitivo de las mercancías que no se encuentran amparadas en los ítems 2 a 7, 9,10, 12,14,15,17,18,20,21,22,24,25 a 39, 41 a 45, 48, 49, 51, 53,54, 55 a 60, por no contar con documentación de respaldo y declaró improbadamente el contrabando contravencional de la mercancía descrita en los ítems 1, 8, 11, 13,16, 19,23, 40,46, 47, 50 y 52.

e) Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 13/2013 de 25 de marzo de 2013, se emitió la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0183/2013 de 8 de julio de 2013 que dispuso revocar parcialmente la Resolución Administrativa AN-GRPGR-SPCCR N° 13/2013, correspondiendo la devolución de la mercancía descrita en los ítems 3, 4, 5, 9, 14 y 28 amparadas por las facturas presentadas y respecto a los ítems 17 y 18 no se demostró la propiedad y legal internación de las mismas y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1807/2013 de 30 de septiembre de 2013, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto único de controversia es:

“Si existe o no la comisión de contravención aduanera de contrabando por la valoración y fundamentación exhaustiva realizada en el informe técnico, en el cual se evidencia la correcta valoración de la prueba de descargo presentado con la mercancía comisada, dando cumplimiento a lo señalado en el art. 101 del R. L.G.A., la documentación presentada en calidad de prueba de descargo no describe de manera completa, correcta y exacta la mercancía comisada, de acuerdo a la normativa vigente, las facturas presentadas por la interesada no se encuentran a nombre de Lindaura Vargas Moya y en ningún momento acreditó su derecho propietario de las mercancías declaradas”.

5.2. Análisis y resolución.

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

a) A fin de resolver la presente controversia, se debe revisar la legislación vigente sobre la materia, con ese objetivo se tiene que el art. 2 parág. I del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, establece: “El traslado interno, interprovincial e interdepartamental, de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación. Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero...”. De tal forma que el art. 2 parág. I del D.S. N° 0708, diferencia entre el traslado de la mercancía nacionalizada por el propio importador donde este tiene que presentar la declaración única de mercancía y el adquirente o comprador de primera, segunda, tercera o cuarta transferencia según el caso, que traslada la mercancía nacionalizada adquirida, éste tiene que presentar la factura de compra venta de la mercancía y en este último caso no se pueden ser objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero.

b) En el caso de autos conforme al art. 2 parág. I del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, que fue analizado precedentemente, en el Acta de Comiso N°000812 de 27 de octubre de 2012 (fs.13 del anexo administrativo N° II), claramente se señala que el conductor Sr. Calixto Miranda Molina, presentó entre otras facturas, factura original N° 1695, factura original 1696 y factura 365 y posteriormente y en fecha 14 de noviembre del 2012, Lindaura Vargas Moya de Claros presenta otra documentación para comprobar el traslado legal de la mercancía nacionalizada consistente en Factura N°818 de Industrias de Aceite S.A., DUI's legalizadas N° C 30799, C 22981, Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación y copia manuscrita de lista de mercancía sin nombre ni fecha, de tal forma que en el acto inicial de comiso de mercancía, el conductor cumplió con lo dispuesto por el art. 2 parág. I del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, respecto a la presentación de la factura para poder trasladar departamentalmente o interprovincialmente la mercancía nacionalizada y los funcionarios aduaneros, no señalan en el acta de comiso cual es la razón de porque se sospechó de que las facturas no eran válidas, puesto que posteriormente recién se confronta la factura con los documentos soporte de importación, lo que hace que este Tribunal considere que el primer acto de comiso deba ser invalidado porque se cumplió al art. 2 parág. I del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010 en el traslado de la mercancía nacionalizada con la presentación de las correspondientes facturas.

c) Se cuestiona también que las facturas presentadas por la interesada no se encuentran a nombre de la Sra. Lindaura Vargas Moya y en ningún momento acreditó su derecho propietario de las mercancías declaradas, sobre este punto la administración aduanera no tomó en cuenta que al tratarse de mercancías de distintos tipos (cremas de batir, manjar de leche Nestlé, crema de batir Soprole, chocolate Privilegio, duraznos en mitades Arcor, manjar calo Watts y Champiñones Wanabgn), solo estaban obligada a cumplir con el art. 2 parág. I del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, puesto que trasladaba mercancías dentro del territorio nacional nacionalizadas y no estaba obligada a cumplir con el art. 101 del R. L.G.A. y como se indicado precedentemente solo estaba obligada a presentar la factura comercial, por otro lado, respecto a que no coincide el nombre de factura con el sujeto pasivo, los responsables aduaneros no consideraron que se trata de una compraventa de mercancía de procedencia extranjera efectuada en territorio nacional y de primera o segunda transacción, además, que con los documentos que exhibió posteriormente al Acta de Comiso N°000812 ante la autoridad fiscal aduanera y aportados en proceso sancionatorio contravencional aduanero se acreditó la legal estancia en el país de la mercancía adquirida, por lo que no existe la comisión de contrabando contravencional.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 27, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Feliz Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1807/2013 de 30 de septiembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



346

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 47, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 76 a 81, replica de fs. 107 a 110; duplica de fs. 114 a 115; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 41 a 47), con los siguientes fundamentos:

1. Interposición de la demanda contencioso administrativa. La Autoridad General de Impugnación Tributaria emite resolución jerárquica en base a los siguientes argumentos: "Al respecto corresponde señalar que los arts. 81 de la L. N° 2492 y 2 del D.S. N° 27874, establecen que las pruebas de reciente obtención pueden ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por Ley a la Administración para la emisión de la Resolución Determinativa o Sancionatoria, es así que el parág. 1 del art. 99 de la citada Ley, establece que la Resolución Determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días, en ese entendido, se evidencia que en el presente caso la vista de cargo fue notificada el 24 de diciembre de 2012, cuyo plazo de descargo venció el 24 de enero de 2013, término a partir del cual, se dio inicio al cómputo de los 60 días para la emisión de la resolución determinativa, por lo que el plazo para dictar y notificar la citada resolución, fenecía el 24 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo el 22 de marzo de 2013, presentado pruebas de reciente obtención, es decir de forma oportuna, por lo que la Administración Tributaria debió señalar día y hora para el juramento de reciente obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, situación que no aconteció en el presente caso...".

2. El argumento apresurado de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se puede desvirtuar por lo siguiente, el art. 81 de la L. N° 2492 claramente dispone que deben rechazarse las pruebas que habiendo sido requeridas por la administración tributaria no hubieran sido presentadas o habiéndose dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas antes de la emisión de la resolución determinativa. Es evidente que dentro del presente trámite administrativo la supuesta presentación de la documentación por parte del sujeto pasivo Pharmatech, sucedió después de haberse emitido el acto administrativo, es decir después de la emisión de la respectiva R.D. N° 17-00034-13, situación que es completamente verificable en los antecedentes administrativos.

3. Dentro del presente caso debe primar el principio constitucional de jerarquía normativa y por ello la normativa de inferior jerarquía no puede modificar o contradecir a una norma jerárquica superior, esta es la línea la Constitución Política del estado en su art. 410. En este contexto se debe tener presente lo siguiente del trámite administrativo: a) El 28 de agosto de 2012 mediante orden de verificación 0012OVI09041, la administración tributaria requirió la presentación de medios de pago de las facturas observadas y luego de la emisión de la vista de cargo, el 23 de enero de 2013, el contribuyente presenta memorial de descargo y en el Otrosí 3ro. señala: "... dejamos expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo... con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa"; b) El 21 de marzo de 2013, la administración tributaria emite la resolución determinativa; c) El 22 de marzo de 2013 a horas 18:30, después de la emisión de la resolución determinativa, el contribuyente recién presenta memorial indicando prueba de reciente obtención; d) El 25 de marzo de 2013 a horas 11:40 se notificó la resolución determinativa.

4. El art. 81 de la L. N° 2492, señala que las pruebas son admisibles, solo cuando cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las que habiendo sido requeridas y existiendo el compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas antes de la emisión de la resolución determinativa y cualquier presentación de documentación de manera inoportuna, debe ser rechazada en cumplimiento al citado artículo, bajo el principio de constitucional de legalidad y supremacía constitucional y jerarquía normativa.

5. Se debe aplicar también el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que debido al plazo para la emisión y notificación de la Resolución Determinativa vencía el 25 de marzo de 2013, sumado a la cantidad de procesos de fiscalización que deben ser procesados, se emitió la citada resolución determinativa tomando en cuenta el tiempo necesario para la correspondiente notificación, ya que puede darse el caso de tener que dejar un pre aviso, luego un segundo aviso, para luego notificar con

cédula, si fuere el caso, en ese entendido la Administración Tributaria previniendo las circunstancias descritas, emite la resolución determinativa con único fin de poder notificar la misma dentro del plazo previsto en la norma. Al respecto es necesario puntualizar que la L. No dispone que la resolución determinativa debe ser emitida y notificada el último día (60), en ese entendido pretender ampliar un plazo señalado por una norma expresa es completamente ilegal principalmente si la norma establece de manera taxativa que se dictará y notificará la resolución dentro del plazo de 60 días (art. 99.I de la L. N° 2492) y pretender desconocer esta situación por la Autoridad General de Impugnación Tributaria causa perjuicio y agravios.

6. Por último, el art. 81 dispone que en los casos señalados en los num. 2 y 3, como en el presente caso, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, recién podrá presentar prueba con juramento de reciente obtención y en el caso el recurrente desde la notificación con la orden de verificación y posterior notificación con la vista de cargo y hasta la emisión de la resolución determinativa, han transcurrido 7 meses para poder interponer prueba.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013 y se declare firme y subsistente R.D. N° 17-00034-13 de 21 de marzo de 2013.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 17 de marzo de 2014 (fs. 53) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 76 a 81), con los siguientes argumentos:

1. Del presente caso se tiene que el 28 de agosto de 2012, la administración tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A., con Orden de Verificación 0012OVI09041, con alcance al crédito Fiscal IVA de los periodos: octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, asimismo notificó el anexo form. 7520 detalle de diferencias de las facturas observadas, requiriendo al efecto la presentación de diversa documentación. De manera posterior, el 24 de diciembre de 2012, la administración tributaria, notificó al sujeto pasivo, con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09041-0829/2012 de 18 de diciembre de 2012, la cual establece sobre base cierta la deuda tributaria de 403.308,52 UFV, otorgando el plazo de 30 día para la presentación de descargos y dentro del plazo, el 23 de enero de 2013, el sujeto pasivo mediante memorial presentó argumentos y documentación de descargo señalando en el otrosí 3ro. del citado memorial que en virtud de lo dispuesto por el art. 81 numeral 2 del Cód. Trib., deja expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa. consiguientemente, el sujeto pasivo presenta memorial de prueba de reciente obtención, el 22 de marzo de 2013, solicitando se fije día hora para juramento de reciente obtención, el cual es rechazado comunicándose que encontrándose emitido el acto administrativo y en consideración de los plazos previstos en la RND 10-0035-05 se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada.

2. Del análisis de los antecedentes descritos se colige que el sujeto pasivo dentro del plazo para presentar descargos a la Vista de cargo, el 23 de enero de 2013, presentó documentación probatoria, asimismo dejó expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, anunciando que presentaría los mismos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa como prueba de reciente obtención, es así, que el 22 de marzo de 2013, presento ante la Administración Tributaria, documentación de descargo como prueba de reciente obtención, solicitando se fije día y hora para juramento respectivo, además que se procedió al desarchivo de la misma debido a que contrató los servicios de almacenaje de documentación de gestiones pasadas a la empresa Ransa S.R.L., conforme factura adjunta.

3. Con este contexto corresponde analizar los arts. 81 de la L. N° 2492 y 2 del D.S. N° 27874, que establecen que las pruebas de reciente obtención puede ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por la ley a la administración para la emisión de la resolución determinativa o sancionatoria, es así que el parág. I del art. 99 de la citada Ley, establece que la Resolución Determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días, en ese entendido, se evidencia que en el presente caso la vista de cargo fue notificada el 24 de diciembre de 2012, cuyo plazo de descargo venció el 24 de enero de 2013, termino a partir del cual se inició el computo de los 60 días para la emisión de la resolución determinativa, por lo que el plazo para dictar y notificar la citada resolución, fenecía el 25 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo el 22 de marzo de 2013, presentado pruebas de reciente obtención, es decir de forma oportuna, por lo que la administración tributaria debió señalar día y hora para el juramento de reciente obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, situación que no aconteció en el presente caso. En consecuencia, al haber omitido dicha administración tributaria el señalamiento del día y hora para el juramento de reciente obtención, vulneró el principio constitucional del debido proceso, previsto por los arts. 115 parág. II de la C.P.E. y 68 numerales 6 y 7 de la L. N° 2492.

4. Bajo el entendido que los derechos se ejercen y las obligaciones se cumplen, corresponde establecer que en el presente caso el sujeto pasivo, según las disposiciones de los arts. 68 numeral 7, 81 y 98 de la L. N° 2492 y 2 del D.S. N° 27874 tiene el derecho de presentar pruebas para respaldar sus argumentos dentro de los procedimientos tributarios en los plazos establecidos y en caso de no poder presentarlas en el plazo, le asiste también el derecho de ofrecerlas o anunciar su posterior presentación, con el único requisito de interponerlas en la forma y plazo establecidos. De lo que se colige que ante el ejercicio del derecho de presentar pruebas por parte del sujeto pasivo, la administración tributaria no cumplió su obligación de aceptarlas y considerarlas para fundamentar correctamente la Resolución Determinativa, lo cual afecta al debido proceso y causa indefensión al contribuyente. Ahora bien, la administración tributaria señala que emitió la Resolución Determinativa el 21 de marzo de 2013, antes de que se cumpla el plazo de 60 días a efectos de cumplir con la notificación respectiva dentro del plazo de 60 días, habiendo el sujeto pasivo presentado prueba de reciente obtención en forma posterior, el 22 de marzo de 2013, motivo por el cual no

consideró la misma, al respecto, corresponde señalar que el sujeto pasivo anunció a la administración tributaria la presentación de documentación como prueba de reciente obtención hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, por lo que el Servicio de Impuestos Nacionales debió esperar hasta el último día de plazo para la emisión de la misma y si consideraba que no podría dar cumplimiento con el plazo previsto en el parág. I del art. 99 de la L. N° 2492 pudo haber solicitado prórroga para la emisión del acto administrativo, observado lo dispuesto en el art. 2 de la RND 10-0035-05.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Pharmatech Bolivia S.A., notificado legalmente dentro presente proceso a fs. 161, no asume defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 28 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A., con la Orden de Verificación N° 0012OVI09041, con alcance al crédito Fiscal IVA de los periodos: octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, asimismo notificó el anexo form. 7520 detalle de diferencias de las facturas observadas, requiriendo al efecto la presentación de diversa documentación. De manera posterior, el 24 de diciembre de 2012, la administración tributaria, notificó al sujeto pasivo, con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09041-0829/2012 de 18 de diciembre de 2012, la cual establece sobre base cierta la deuda tributaria de 403.308,52 UFV, otorgando el plazo de 30 día para la presentación de descargos y el 23 de enero de 2013, el sujeto pasivo mediante memorial presentó argumentos y documentación de descargo señalando en el otro 3ro. del citado memorial que en virtud de lo dispuesto por el art. 81 num. 2 del Cód. Trib., deja expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa.

b) El 22 de marzo de 2013, el sujeto pasivo con memorial presenta pruebas de reciente obtención, correspondiente a la Vista de Cargo, solicitando se fije día y hora para el juramento de reciente obtención y la administración tributaria mediante proveído N° 24-00888-13 de 1 de abril de 2013 decreta que habiéndose emitido el acto administrativo que concluye el proceso iniciado en contra del contribuyente y en consideración de los plazos previstos en la RND 10-0035-05 se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada por lo que se devuelve la documentación interpuesta.

c) El 25 de marzo de 2013, la administración tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A. con la R.D. N° 17-00034-13 de 21 de marzo de 2013, la cual resolvió determinar de oficio, la obligación impositiva del contribuyente por un monto de 406.571 UFV equivalente a Bs. 740.091 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por lo periodos octubre a diciembre de la gestión 2010.

d) Interpuesto el Recurso de Alzada contra la R.D. N° 17-00034-13 de 21 de marzo de 2013, se emitió la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0645/2013 de 5 de agosto de 2013 que dispuso anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la emisión de una nueva resolución determinativa que valore la prueba ofrecida y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende el único objeto de controversia es:

Si la emisión de la resolución determinativa antes del cumplimiento de plazo para emitir ésta, no considero la prueba presentada dentro del plazo previsto en ley para la emitir la resolución determinativa y si está de acuerdo o no al art. 81 del Cód. Trib., el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el principio jerarquía normativa y el principio de legalidad.

5.2. Análisis y resolución.

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

a) A fin de resolver el presente objeto de controversia, se debe revisar el principio de verdad material previsto en el art. 180.I de la C.P.E., que ha sido entendido por la jurisprudencia constitucional como la superación de la verdad formal sobrepasando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano y en su aplicación implica dar lugar a una decisión justa que responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema del ordenamiento jurídico nacional, por ello la S.C. N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012 señala: "Entre los principios de la jurisdicción ordinaria consagrados en la Constitución Política del Estado, en el art. 180.I, se encuentra el de verdad material, cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales, por eso es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal". Asimismo en el presente caso, se

debe también hacer mención del art. 68.7 del Cód. Trib., en cuanto al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba dentro del plazo que tiene que ser considerada por la autoridad administrativa tributaria y en razón a ello, el citado artículo señala: "A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución".

b) En el caso de autos, conforme a los antecedentes administrativos, la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09041-0829/2012 de 18 de diciembre de 2012, fue notificado mediante cédula el 24 de diciembre de 2012 (fs. 727 del anexo administrativo 6), fecha desde la cual corría el plazo para presentar descargos de 30 días y que culminaba el 23 de enero del 2013 y se tenía 60 días para dictar la resolución determinativa, dicho último plazo fenecía el 24 de marzo del 2013, empero la Resolución N° 17-00034-13 fue emitida el 21 de marzo y notificada personalmente el 25 de marzo del 2013 y el 22 de marzo del 2013, antes de fenecer el plazo para emitir Resolución Determinativa, el contribuyente Pharmatech Boliviana S.A. presentó prueba de reciente obtención (fs. 81 del anexo Administrativo 1) que no fue considerada por la administración tributaria y fue rechazada, de tal modo que se presentó prueba de reciente obtención antes de culminar el plazo para emitir resolución determinativa que no fue considerada, al haberse emitido Resolución Determinativa, aludiendo el cumplimiento del art. 81 del Cód. Trib., es decir el rechazo de prueba que habiendo sido requerida no hubiese dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, sobre este aspecto se debe aplicar el principio de verdad material previsto en la Constitución Política del Estado y superar toda limitante formal para poder considerar prueba de reciente obtención y aun habiéndose emitido la Resolución Determinativa, se debió anular esta y considerar la prueba de reciente obtención presentada en cumplimiento al principio de verdad material y al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba y que debe ser considerada por la administración tributaria, para emitir una decisión justa y ajustada a los hechos reales acontecidos para determinar la omisión de pago de tributos.

c) La parte demandante argumenta igualmente que se habría infringido el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el principio jerarquía normativa y el principio de legalidad, empero como se ha indicado en el caso de autos se debe aplicar principio de verdad material y al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba, que de ninguna manera se contraponen a los citados principios supuestamente infringidos y más aún son concordantes para emitir una decisión justa y ajustada a la realidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 47, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



347

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 47, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1923/2013 de 23 de octubre del 2013, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria; contestación de fs. 86 a 91, replica de fs. 95 a 98; duplica de fs. 102; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 41 a 47), con los siguientes fundamentos:

1. Interposición de la demanda contenciosa administrativa. La Autoridad General de Impugnación Tributaria emite resolución jerárquica en base a los siguientes argumentos: "Al respecto corresponde señalar que los arts. 81 de la L. N° 2492 y 2 del D.S. N° 27874, establecen que las pruebas de reciente obtención pueden ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por Ley a la Administración para la emisión de la resolución determinativa o sancionatoria, es así que el parág. 1 del art. 99 de la citada ley, establece que la resolución determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días, en ese entendido, se evidencia que en el presente caso la vista de cargo fue notificada el 24 de diciembre de 2012, cuyo plazo de descargo venció el 24 de enero de 2013, término a partir del cual, se dio inicio al cómputo de los 60 días para la emisión de la resolución determinativa, por lo que el plazo para dictar y notificar la citada resolución, fenecía el 25 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo el 22 de marzo de 21013, presentado pruebas de reciente obtención, es decir de forma oportuna, por lo que la administración tributaria debió señalar día y hora para el juramento de reciente obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, situación que no aconteció en el presente caso..."

2. El argumento apresurado de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se puede desvirtuar por lo siguiente, el art. 81 de la L. N° 2492 claramente dispone que deben rechazarse las pruebas que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria no hubieran sido presentadas o habiéndose dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas antes de la emisión de la Resolución Determinativa. Es evidente que dentro del presente trámite administrativo la supuesta presentación de la documentación por parte del sujeto pasivo Pharmatech, sucedió después de haberse emitido el acto administrativo, es decir después de la emisión de la respectiva R.D. N° 17-00033-13, situación que es completamente verificable en lo antecedentes administrativos.

3. Dentro del presente caso debe primar el principio constitucional de jerarquía normativa y por ello la normativa de inferior jerarquía no puede modificar o contradecir a una norma jerárquica superior, esta es la línea la Constitución Política del estado en su art. 410. En este contexto se debe tener presente lo siguiente del trámite administrativo: a) El 20 de junio de 2012 mediante Orden de Verificación 0012OVI09040 que fue notificada el 24 de diciembre de 2012, la administración tributaria requirió la presentación de medios de pago de las facturas observadas y luego de la emisión de la Vista de Cargo, el 23 de enero de 2013, el contribuyente presenta memorial de descargo y en el Otrosí 3ro. señala: "... dejamos expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo... con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa"; b) El 21 de marzo de 2013, la Administración Tributaria emite la resolución determinativa; c) El 22 de marzo de 2013 a horas 18:30, después de la emisión de la Resolución Determinativa, el contribuyente recién presenta memorial indicando prueba de reciente obtención; d) El lunes 25 de marzo de 2013 a horas 11:40 se notificó la resolución determinativa.

4. El art. 81 de la L. N° 2492, señala que las pruebas son admisibles, solo cuando cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las que habiendo sido requeridas y existiendo el compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas antes de la emisión de la resolución determinativa y cualquier presentación de documentación de manera inoportuna, debe ser rechazada en cumplimiento al citado artículo, bajo el principio de constitucional de legalidad y supremacía constitucional y jerarquía normativa.

5. Se debe aplicar también el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que debido al plazo para la emisión y notificación de la Resolución Determinativa vencía el 25 de marzo de 2013, sumado a la cantidad de procesos de fiscalización que deben ser procesados, se emitió la citada resolución determinativa tomando en cuenta el tiempo necesario para la correspondiente notificación, ya que puede darse el caso de tener que dejar un pre aviso, luego un segundo aviso, para luego notificar con cédula, si fuere el caso, en ese entendido la administración tributaria previniendo las circunstancias descritas, emite la resolución determinativa con único fin de poder notificar la misma dentro del plazo previsto en la norma. Al respecto es necesario puntualizar que la L. No dispone que la Resolución Determinativa debe ser emitida y notificada el último día (60), en ese entendido pretender ampliar un plazo señalado por una norma expresa es completamente ilegal principalmente si la norma establece de manera taxativa que se dictará y notificará la resolución dentro del plazo de 60 días (art. 99.I de la L. N° 2492) y pretender desconocer esta situación por la Autoridad General de Impugnación Tributaria causa perjuicio y agravios.

6. Por último, el art. 81 dispone que en los casos señalados en los numerales 2 y 3, como en el presente caso, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, recién podrá presentar prueba con juramento de reciente obtención y en el caso el recurrente desde la notificación con la orden de verificación y posterior notificación con la vista de cargo y hasta la emisión de la resolución determinativa, han transcurrido 7 meses para poder interponer prueba.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1923/2013 de 23 de octubre del 2013 y se declare firme y subsistente resolución determinativa 17-00033-13 de 21 de marzo de 2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 12 de febrero de 2014 (fs. 49) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 86 a 91), con los siguientes argumentos:

1. Del presente caso se tiene que el 17 de agosto de 2012, la administración tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A., con Orden de Verificación 0012OVI09040, con alcance al crédito Fiscal IVA de los periodos: julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, asimismo notificó el anexo form. 7520 Detalle de diferencias de las facturas observadas, requiriendo al efecto la presentación de diversa documentación. De manera posterior, el 24 de diciembre de 2012, la administración tributaria, notificó al sujeto pasivo, con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09040-0828/2012 de 18 de diciembre de 2012, la cual establece sobre base cierta la deuda tributaria de 211.558,24 UFV, otorgando el plazo de 30 día para la presentación de descargos y dentro del plazo, el 23 de enero de 2013, (fs. 1393 del anexo administrativo 9), el sujeto pasivo mediante memorial presentó argumentos y documentación de descargo señalando en el otrosí 3ro. del citado memorial que en virtud de lo dispuesto por el art. 81 numeral 2 del Cód. Trib., deja expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa, consiguientemente, el sujeto pasivo presenta memorial de prueba de reciente obtención, el 22 de marzo de 2013, solicitando se fije día hora para juramento de reciente obtención, el cual es rechazado comunicándose que encontrándose emitido el acto administrativo y en consideración de los plazos previstos en la RND 10-0035-05 se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada.

2. Del análisis de los antecedentes descritos se colige que el sujeto pasivo dentro del plazo para presentar descargos a la Vista de cargo, el 23 de enero de 2013, presentó documentación probatoria, asimismo dejó expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, anunciando que presentaría los mismos antes de la emisión de la correspondiente Resolución Determinativa como prueba de reciente obtención, es así, que el 22 de marzo de 2013, presentó ante la administración tributaria, documentación de descargo como prueba de reciente obtención, solicitando se fije día y hora para juramento respectivo, además que se procedió al desarchivo de la misma debido a que contrató los servicios de almacenaje de documentación de gestiones pasadas a la empresa Ransa S.R.L., conforme factura adjunta.

3. Con este contexto corresponde analizar los arts. 81 de la L. N° 2492 y 2 del D.S. N° 27874, que establecen que las pruebas de reciente obtención puede ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por la ley a la administración para la emisión de la resolución determinativa o sancionatoria, es así que el parág. I del art. 99 de la citada ley, establece que la resolución determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días, en ese entendido, se evidencia que en el presente caso la vista de cargo fue notificada el 24 de diciembre de 2012, cuyo plazo de descargo venció el 24 de enero de 2013, término a partir del cual se inició el cómputo de los 60 días para la emisión de la resolución determinativa, por lo que el plazo para dictar y notificar la citada resolución, fenecía el 25 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo el 22 de marzo de 2013, presentado pruebas de reciente obtención, es decir de forma oportuna, por lo que la administración tributaria debió señalar día y hora para el juramento de reciente obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, situación que no aconteció en el presente caso. En consecuencia, al haber omitido dicha administración tributaria el señalamiento del día y hora para el juramento de reciente obtención, vulneró el principio constitucional del debido proceso, previsto por los arts. 115 parág. II de la C.P.E. y 68 numerales 6 y 7 de la L. N° 2492.

4. Bajo el entendido que los derechos se ejercen y las obligaciones se cumplen, corresponde establecer que en el presente caso el sujeto pasivo, según las disposiciones de los arts. 68 num.7, 81 y 98 de la L. N° 2492 y 2 del D.S. N° 27874 tiene el derecho de presentar pruebas para respaldar sus argumentos dentro de los procedimientos tributarios en los plazos establecidos y en caso de no poder presentarlas en el plazo, le asiste también el derecho de ofrecerlas o anunciar su posterior presentación, con el único requisito de interponerlas en la forma y plazo establecidos. De lo que se colige que ante el ejercicio del derecho de presentar pruebas por parte del sujeto pasivo, la administración tributaria no cumplió su obligación de aceptarlas y considerarlas para fundamentar correctamente la resolución determinativa, lo cual afecta al debido proceso y causa indefensión al contribuyente. Ahora bien, la administración tributaria señala que emitió la Resolución Determinativa el 21 de marzo de 2013, antes de que se cumpla el plazo de 60 días a efectos de cumplir con la notificación respectiva dentro del plazo de 60 días, habiendo el sujeto pasivo presentado prueba de reciente obtención en forma posterior, el 22 de marzo de 2013, motivo por el cual no consideró la misma, al respecto, corresponde señalar que el sujeto pasivo anunció a la administración tributaria la presentación de documentación como prueba de reciente obtención hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, por lo que el Servicio de Impuestos Nacionales debió esperar hasta el último día de plazo para la emisión de la misma y si consideraba que no podría dar cumplimiento con el plazo previsto en el parág. I del art. 99 de la L. N° 2492 pudo haber solicitado prórroga para la emisión del acto administrativo, observado lo dispuesto en el art. 2 de la RND 10-0035-05.

4.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1923/2013 de 23 de octubre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Pharmatech Bolivia S.A., notificado legalmente dentro presente proceso a fs. 63, no asume defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 17 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A., con la Orden de Verificación N° Orden de Verificación 0012OVI09040, con alcance al crédito Fiscal IVA de los periodos: julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, asimismo notificó el anexo form. 7520 detalle de diferencias de las facturas observadas, requiriendo al efecto la presentación de diversa documentación. De manera posterior, el 24 de diciembre de 2012, la administración tributaria, notificó al sujeto pasivo mediante cédula, con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09040-0828/2012 de 18 de diciembre de 2012, la cual establece sobre base cierta la deuda tributaria de 211,558,24 UFV, otorgando el plazo de 30 día para la presentación de descargos y el 23 de enero de 2013, el sujeto pasivo mediante memorial presentó argumentos y documentación de descargo.

b) El 22 de marzo de 2013, el sujeto pasivo con memorial presenta pruebas de reciente obtención, correspondiente a la vista de cargo, solicitando se fije día y hora para el juramento de reciente obtención y la administración tributaria mediante proveído N° 24-00888-13 de 1 de abril de 2013 decreta que habiéndose emitido el acto administrativo que concluye el proceso iniciado en contra del contribuyente y en consideración de los plazos previstos en la RND 10-0035-05 se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada por lo que se devuelve la documentación interpuesta.

c) El 25 de marzo de 2013, la Administración Tributaria, notificó por cédula al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A. con la R.D. N° 17-00033-13 de 21 de marzo de 2013, la cual resolvió determinar de oficio, la obligación impositiva del contribuyente por un monto de 213.217 UFV equivalente a Bs. 387.953 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por lo periodos julio a septiembre de la gestión 2010.

d) Interpuesto el Recurso de Alzada contra la R.D. N° 17-00033-13 de 21 de marzo de 2013, se emitió la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0647/2013 de 5 de agosto de 2013 que dispuso anular la resolución determinativa con reposición de obrados hasta la emisión de una nueva resolución determinativa que valore la prueba ofrecida y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1923/2013 de 23 de octubre del 2013, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende el único objeto de controversia es:

Si la emisión de la Resolución Determinativa antes del cumplimiento de plazo para emitir ésta, no considero la prueba presentada dentro del plazo previsto en Ley para la emitir la Resolución Determinativa y si está de acuerdo o no al art. 81 del Cód. Trib., el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el principio jerarquía normativa y el principio de legalidad.

5.2. Análisis y resolución.

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

a) A fin de resolver el presente objeto de controversia, se debe revisar el principio de verdad material previsto en el art. 180.I de la C.P.E., que ha sido entendido por la jurisprudencia constitucional como la superación de la verdad formal sobrepasando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano y en su aplicación implica dar lugar a una decisión justa que responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema del ordenamiento jurídico nacional, por ello la S.C. N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012 señala: "Entre los principios de la jurisdicción ordinaria consagrados en la Constitución Política del Estado, en el art. 180.I, se encuentra el de verdad material, cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales, por eso es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal". Asimismo en el presente caso, se debe también hacer mención del art. 68 del Código Tributario, en cuanto al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba dentro del plazo que tiene que ser considerada por la autoridad administrativa tributaria y en razón a ello el citado artículo señala: "A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución".

b) En el caso de autos, conforme a los antecedentes administrativos, la vista de cargo N° 0012-820-0012OVI09040-0828/2012 de 18 de diciembre de 2012, fue notificado mediante cédula el 24 de diciembre de 2012 (fs. 1391 del anexo administrativo 9), fecha desde la cual corría el plazo para presentar descargos de 30 días y que culminaba el 23 de enero del 2013 y se tenía 60 días para dictar la resolución determinativa, dicho último plazo fenecía el 24 de marzo del 2013, empero la Resolución N° 17-00034-13 fue emitida el 21 de marzo y notificada personalmente el 25 de marzo del 2013 y el 22 de marzo del 2013, antes de fenecer el plazo para emitir resolución determinativa, el contribuyente Pharmatech Boliviana S.A. presento prueba de reciente obtención (fs. 56 del anexo Administrativo 1) que no fue considerada por la administración tributaria y fue rechazada, de tal modo que se presentó prueba de reciente obtención antes de culminar el plazo para emitir resolución determinativa que no fue considerada, al haberse emitido resolución determinativa, aludiendo el cumplimiento del art. 81 del Cód. Trib., es decir el rechazo de prueba que habiendo sido requerida no hubiese dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, sobre este aspecto se debe aplicar el principio de verdad material previsto en la Constitución Política del Estado y superar toda limitante formal para poder considerar prueba de reciente obtención y aun habiéndose emitido la resolución determinativa, se debió anular esta y considerar la prueba de reciente obtención presentada en ejecución al principio de verdad material y al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba y que debe ser considerada por la

administración tributaria, para emitir una decisión justa y ajustada a los hechos reales acontecidos para determinar la omisión de pago de tributos.

c) La parte demandante argumenta igualmente que se habría infringido el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el principio jerarquía normativa y el principio de legalidad, empero como se ha indicado en el caso de autos se debe aplicar principio de verdad material y el derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba, que de ninguna manera se contraponen a los citados principios supuestamente infringidos y más aún son concordantes para emitir una decisión justa y ajustada a la realidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 47, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1923/2013 de 23 de octubre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



348

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 55 a 63, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1952/2013 de 28 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 100 a 104; réplica de fs. 109 a 112; dúplica de fs. 116; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Sobre la valoración de prueba de descargo realizada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que dentro del proceso de verificación respecto al crédito fiscal observado al contribuyente Redes y Servicios Integrados S.A. (REDSI S.A.) de las facturas observadas de los periodos, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, emitió Vista de Cargo N° 0011OVI03695 y posteriormente, una vez vencidos los plazos de acuerdo a procedimiento se emitió la R.D. N° 17-00634-12 de 28 de diciembre, valorando en ambos casos la prueba presentada por el contribuyente, que ante la disconformidad del sujeto pasivo que interpuso recurso Jerárquico, la Autoridad Regional pronunció resolución confirmando la Resolución Determinativa, ante la cual el contribuyente interpuso recurso Jerárquico, emitiéndose la respectiva Resolución Jerárquica que revocó parcialmente la Resolución de Alzada, toda vez que procede a valorar las pruebas que no fueron presentadas oportunamente por el contribuyente en la etapa de prueba del proceso de determinación, bajo el principio de oficialidad, la autoridad impugnada, solicitó a la ASFI certificaciones de cheques girados por el contribuyente, que conforme a normativa el contribuyente podía y debía haber aportado, empero no presentó dichas certificaciones, por lo que no correspondía a la autoridad Jerárquica valorar dichas pruebas, menos validar el crédito fiscal observado de las facturas Nos. 674608, 3958 y 3960 siendo que estas pruebas fueron

obtenidas con posterioridad a la etapa de determinación, que si bien el contribuyente hizo referencia que las mismas serian solicitadas, correspondía que las mismas sean presentadas por el sujeto pasivo con juramento de reciente obtención y no así por la autoridad impugnada, favoreciendo al contribuyente y demostrando una completa parcialidad violando lo establecido en el art. 81 del Cód.Trib., respecto a la oportunidad de la prueba.

b) La observación codificada con el numero "2" no cuenta con documentación contable que demuestre que la transacción efectivamente se ha realizado, siendo el sujeto pasivo quien pretendió hacer valer su derecho al cómputo del crédito fiscal, es quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción fue efectivamente realizada en cumplimiento de lo establecido en los arts. 70 numeral 4 y 5 de la L. N° 2492 y 36, 37 y 40 del Cód. Com., que prueben la existencia real de las transacciones registrando contablemente todo movimiento en libros y otros así como el hecho generador como establece el art. 4 inc. a) de la L. N° 843; empero, el sujeto pasivo no ha demostrado la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, por lo que se determinó que las facturas observadas no son válidas para el cómputo del crédito fiscal. Respecto a la argumentación del párrafo xiii de la Resolución Jerárquica, refiere que la autoridad impugnada de manera equivocada aplica el principio de oficialidad o de impulso de oficio, toda vez la R.D. N° 17-00634-12, así como la Resolución de Recurso de Alzada, en ningún momento generaron discriminación al sujeto pasivo, es más bien la Resolución jerárquica la que causa daño al interés general al haber revocado en parte la Resolución Determinativa siendo dicha autoridad quien no aplica el principio de imparcialidad al haber solicitado certificaciones para validar el crédito fiscal observado de las facturas 674608,3958,3960, no siendo admisible dicha actuación en virtud del art. 76 del de la L. N° 2492, porque correspondía al sujeto pasivo realizar dicha acción que en aplicación del art. 81 de la L. N° 2492 ni debieron ser valoradas toda vez que el sujeto pasivo tuvo la oportunidad de presentarlas dentro de los plazos establecidos en virtud a que los mismos son perentorios y no puede introducirse prueba extemporánea y peor aún valorarla.

c) Señala que la misma Autoridad General de Impugnación Tributaria se ha pronunciado sobre la prueba de reciente obtención en la Resolución Jerárquica AGIT 0186/2012, de la cual se extrae que el sujeto pasivo está facultado a presentar en etapa recursiva ante dicha autoridad, la cual deberá ser admitida siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del art. 81 de la L. N° 2492, es decir en caso de haberse probado que la omisión de presentación antes de la Resolución Administrativa, no fue por causa propia y siempre que cumpla con el requisito de juramento de reciente obtención, facultad que no está establecida para que actué del mismo modo la Autoridad Jerárquica, razón por la cual la prueba valorada en etapa recursiva deberá ser rechazada aspecto que no fue valorado por la AGIT.

d) Finalizó manifestando que la valoración de cada una de las facturas observadas por la autoridad recurrida, no se encuentra enmarcada dentro del procedimiento, más aun cuando no fue de conocimiento del Servicio de Impuestos Naciones, por lo tanto no puede ser valorada, debido a que su presentación fue posterior a la etapa probatoria, por lo que la citada autoridad ha violado el principio de seguridad jurídica, debido a que ha vulnerado el procedimiento establecido por normativa tributaria demostrando su parcialidad con el sujeto pasivo bajo el argumento del principio de impulso de oficio ha ido contra la norma tributaria, siendo que la citada autoridad debería ser quien otorgue la seguridad jurídica, habiéndose evidenciado que sobre las facturas depuradas bajo el código 2, el contribuyente no presentó los medios fehacientes de pago, por lo que no cumplen con los arts. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530, 36, 37 y 40 del Cód. Com., que prueben la existencia real de las transacciones realizadas registradas contablemente como movimiento.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1952/2013 del 28 de octubre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respecto a la validación de las facturas Nos. 674608, 3958,3960 y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0533/213, que confirmo la R.D. N° 17-00634.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 26 de febrero de 2014 (fs. 71) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 100 a 104), con los siguientes argumentos:

a) A manera de preámbulo refiere que la depuración del crédito fiscal, dicha instancia señaló que la Administración Tributaria notificó a REDSI S.A., con Orden de Verificación N°0011OVI03695, a fin de verificar el crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas en los periodos febrero, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, al efecto solicitó declaraciones juradas, libros de compras y ventas IVA, facturas de compras observadas, medios de pagos, mismas que fueron presentadas según el Acta de Recepción de Documentos, el 14 de noviembre de 2012 y sobre la cual la Administración Tributaria estableció en el papel de trabajo "Análisis de Notas Fiscales

Observadas" que un total de 17 facturas no eran válidas para el computo del crédito fiscal IVA en atención a las siguientes observaciones: 1)Facturas no dosificadas y 2) Transacción sin suficiente respaldo contable/financiero; observaciones que según el informe 2980/2012, se sustenta en la verificación de la documentación presentada por el contribuyente, las ventas informadas por los proveedores mediante Software Da Vinci y la Información de dosificación facturas existente en el sistema SIRAT2 y GAUSS, que también son reflejadas en la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI03695-0735/2012,que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes.

El 27 de diciembre de 2012 el sujeto pasivo presentó descargos en el que expresa que está solicitando a los proveedores y la entidad bancaria, documentación que demuestre la efectiva realización de la transacción, los referidos descargos fueron valorados en la resolución determinativa donde se ratificó todas las observaciones de la vista de cargo. En instancia de alzada el contribuyente presentó entre otros originales de los comprobantes de Egresos y fotocopias simples de los cheques que respaldan según el contribuyente las transacciones

efectivamente realizadas y el original de la DUI C-19500, con juramento de prueba de reciente obtención presentó la Certificación emitida por su proveedor ARMCO STACO; empero, esta instancia jerárquica a objeto de establecer la veracidad de los hechos afirmados por el sujeto pasivo, por nota AGIT-199/2013 de 12 de septiembre, conforme el art. 210 de la L. N° 2492, solicitó al ASFI, informe sobre la autenticidad de los cheques que el contribuyente adjuntó como descargo en fotocopias simples, información que el 17 de octubre de 2013, fue presentada por el Banco Mercantil Santa Cruz mediante nota BMSC/GAL/801/2013, en ese sentido se debe tomar en cuenta que el art. 210 de la L. N° 2492, otorga plena facultad a dicha instancia jerárquica para solicitar documentación, con el fin de establecer la verdad material de los hechos, contenida en el art. 200 del mismo cuerpo legal, y no con el fin de efectuar fiscalización alguna y siendo que los recursos administrativos responde al principio de oficialidad o de impulso de oficio con la finalidad de que se establezca la verdad material, disposición concordante con los incisos d) y f) del art. 4 de la L. N° 2341, en merito a los cuales la actividad administrativa debe buscar la verdad material en oposición al verdad formal y en aplicación al principio de imparcialidad, las autoridades administrativas deben actuar en defensa del interés general, evitando todo género de discriminación o diferencia entre administrados.

De igual manera en los procedimientos tributarios la verdad material constituyen una característica, por lo que siendo la finalidad de la prueba demostrar la realidad susceptible de ser demostrada y como dicha finalidad se satisface cuando la prueba da certeza de la realidad, mediante la confrontación directa del medio de prueba con el hecho objeto de comprobación, principio que es recogido por nuestra legislación en el art. 200 de la L. N° 2492; en ese sentido, en la búsqueda de la verdad material, dicha instancia jerárquica debió tomar convicción de los hechos a partir de las pruebas aportadas por las partes en función a los cargos establecidos, debiendo proceder a analizar los conceptos observados por la administración tributaria y confirmados en instancia de alzada.

b) Bajo ese contexto las facturas observadas con el código 2 notas fiscales no válidas para el crédito fiscal porque no contienen suficiente respaldo contable/financiero, facturas Nos. 674608, 3958, 3960, sobre las cuales dicha instancia estableció respecto a la factura N° 674608, el recurrente en etapa de verificación presentó comprobante de egreso N° 0029, en el que registra el concepto de pago por compra de combustible y lubricantes a la estación de servicio Guaracachi S.R.L., por un total de Bs. 8.774,57 a través del cheque N° 1542 del Banco Mercantil Santa Cruz S.A., documento que cuenta con la firma y sello del receptor o beneficiario del pago; a su vez acompañó el Estado de Cuenta N° 1 que detalla la compra de la gasolina, gas natural y aceite correspondiente al mes de enero, en cuanto a las facturas 3958,3960 en etapa de verificación se presentó el comprobante de egreso N°0065 en cuya glosa señala: " Pago a Latina Seguros SA por concepto de 4ta cuota programada de seguros, según facturas adjuntas", consignando el pago total Bs 5.385,60, a través del cheque N° 1591 del Banco Mercantil Santa Cruz, mismo que ante la instancia de Alzada fue presentado en fotocopia simple, en tanto que la fotocopia legalizada fue obtenida por instancia Jerárquica, que si bien los citados documentos consigna un importe mayor al observado, es debido a que el pago efectuado por Redsi S.A., incluye 7 facturas a Latina Seguros Patrimoniales S.A. Dentro de las cuales se encuentran las facturas analizadas por el importe de Bs. 1.383,80 y Bs. 1.159,40 respectivamente, tal cual se evidencia de los documentos presentados en la instancia de alzada. De lo analizado se evidencia que la documentación descrita refleja el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por el sujeto pasivo, documentos que en definitiva demuestran la efectiva realización de las operaciones transaccionales cumpliéndose con lo dispuesto en el numeral 5 del art. 70 de la L. N° 2492.

c) Que si bien la Administración Tributaria en el inicio de la Verificación requirió la presentación de los medios de pago y la instancia de Alzada consideró que la prueba no cumplía con el art. 81 de la L. N° 2492; se debe tomar en cuenta que en la búsqueda de la verdad material, el análisis y valoración de los comprobantes de Egreso, refieren que los pagos de las transacciones observadas fueron efectuadas a través de cheques, por lo que dicha documentación presentada en alzada y corroborados en instancia jerárquica, complementan los documentos presentados en el inicio de la verificación, respecto al pago efectivo realizado a sus proveedores, por lo que correspondió a dicha instancia dejar sin efecto la depuración de la Factura N° 674608, por un importe de Bs. 8.774,57 cuyo crédito Fiscal IVA alcanza a Bs. 1.141 correspondiente al período fiscal febrero 2008 y de las Facturas Nos. 3958 y 3960, por Bs. 1.383,80 y Bs. 1.159,40, con créditos fiscales que alcanzan a Bs. 180 y Bs. 151 ambas del período de abril.

d) Respecto a la observación de la factura N° 0, consignada en el anexo de Detalle de diferencias como factura 0, del revisión de libro de Compras IVA se establece como proveedor a la Agencia Despachante de Aduana ADA Vallegrande, en concreto la citada factura está referida a la DUI C-19500 y no a una factura convencional, de los antecedentes y el expediente, evidenció que en etapa de verificación se presentó comprobante de Egreso N° 0247, en el que registra la forma de pago a la citada Agencia despachante por concepto de importación y nacionalización de defensas metálicas, por un total de Bs. 487.918,19(cuenta por pagar Bs. 423.229,61 Banco Mercantil, cheque N° 1766 Bs 5.145,33; y, efectivo en caja Bs. 59.543,25); adjunto a dicho documento se entra la DUI C-19500, evidenciando que la misma refleja el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas por parte de Redsi S.A., puesto que en el Comprobante de Egreso se describe el concepto de pago que refiere la importación y nacionalización de defensas metálicas, inclusive el pago en efectivo se encuentra respaldada con la DUI C-19500, que registra el número de Identificación tributaria del sujeto pasivo como importador, por otro lado en alzada se presentó como prueba de reciente obtención, la Certificación emitida el 21 de febrero de 2013 por su proveedor Armco Staco, que certifica la venta de "422 conjuntos de defensa de acero galvanizado de construcción prefabricadas y defensas metálicas", acreditada por el cónsul de Bolivia en Brasil, documento que demuestra la efectiva realización de la operación de la empresa, por lo que el crédito fiscal le corresponde, siendo que instancia dejó sin efecto la depuración de dicha DUI por un importe de Bs. 457.930,80 cuyo crédito fiscal IVA alcanza a Bs 59.531 respecto períodos diciembre de 2008, finalizó manifestando que los argumentos de la demanda no son evidentes y que la Resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes y los antecedentes del proceso.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercer interesado Redes y Servicios Integrados S.A. fue notificado legalmente por orden instruida (Fs. 120 a 142), no contesto a la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 7 de noviembre de 2013, notificó personalmente a Ronald Eduardo Amelunge Paz representante legal de Redes y Servicios Integrados S.A., con Orden de Verificación N° 0012OVI03695 bajo la modalidad de operativo específico crédito fiscal IVA de los periodos febrero, abril y julio a diciembre de 2008, el 27 de diciembre de 2012 notifico al sujeto pasivo con Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI03695-0735/2012 de 15 de noviembre, calculando preliminarmente un adeudo de 173.170 UFV por los periodos observados, el 31 de diciembre de 2012, se emite la R.D. N°17-00634-2012 de 28 de diciembre intimando al pago de 173.170 UFV por concepto de tributo omitido, intereses y sanciones por los periodos fiscales febrero, abril y julio a diciembre de 2008 y multa por incumpliendo de deberes formales. (fs. 1 a 245 anexo 3).

2. La anterior Resolución Administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ 0533/2013 de 24 de junio, que resolvió confirmar la R.D. N° 17-00634-2012, la citada resolución de alzada, fue impugnada el 16 de julio de 2013 por la Empresa Redes y Servicios Integrados S.A., mediante Recurso de Jerárquico, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1952/2013 de 28 de octubre, revocando parcialmente la resolución de Alzada, respecto a las facturas Nos. 674608, 3958, 3960, por esta debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, además de la factura N° 0(DUI C-10500) por tratarse del pago efectivo del IVA por importación dejando sin efecto la deuda tributaria de 101.357 UFV equivalente a Bs. 182.456 que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago correspondiente al IVA de los periodos febrero, abril y diciembre de 2008, manteniendo firme y subsistente la por 71.763UFV.(fs.1 a 199 anexo 1 y fs. 200 a 403 de anexo 2).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó de manera equivocada el principio de oficialidad o de impulso de oficio, vulnerado el procedimiento establecido por normativa tributaria y generando inseguridad jurídica.

4.2. Análisis y resolución.

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

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, alega que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica impugnada, aplica de manera equivocada el principio de oficialidad o de impulso de oficio al haber solicitado certificaciones para validar el crédito fiscal observado de las facturas Nos. 674608, 3958, 3960 y factura 0, no siendo admisible dicha actuación en virtud del art. 76 del de la L. N° 2492, porque correspondía al sujeto pasivo realizar dicha acción que en aplicación del art. 81 de la L. N° 2492 ni debieron ser valoradas, toda vez que el sujeto pasivo tuvo la oportunidad de presentarlas dentro de los plazos establecidos en virtud a que los mismos son perentorios y no puede introducirse prueba extemporánea y peor aún valorarla, en consecuencia la citada autoridad vulnera el procedimiento establecido por normativa tributaria demostrando su parcialidad con el sujeto pasivo generando inseguridad jurídica.

De la revisión de antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal se establece que el contribuyente Redes y Servicios Integrados S.A. interpuso recurso jerárquico impugnado la resolución de alzada ARIT-SCZ/0258/2013, que confirmó totalmente la Resolución Determinativa, acusando, entre otros aspectos, la falta de valoración de prueba aportada en aquella instancia recursiva bajo el argumento que la prueba no fue presentada conforme previenen los arts. 81 y 215 del Cód. Trib.; que sin embargo, ello no era evidente, toda vez que gran parte de la prueba fue presentada ante la administración tributaria y el saldo fue presentado en aquella instancia como prueba de reciente obtención, del cual cursa acta de juramento de reciente obtención de 29 de abril de 2013 en Secretaria de Cámara de la autoridad regional de las pruebas aportadas y especialmente de la certificación emitida por su proveedor Armco Staco de Brasil de 21 de febrero de 2013. A Fs. 331 de antecedentes en instancia Jerárquica cursa nota AGIT-1989/2013 de 12 de septiembre, cuya referencia indica solicitud de información, dirigida a la Gerencia General del Banco Mercantil Santa Cruz S.A., solicitando se proporcione extractos bancarios del contribuyente respecto a 7 cheques, en respuesta a dicha solicitud la entidad financiera el 17 de octubre de 2013 presentó copias legalizadas de los citados cheques, que cursan de fs. 336 a 342 de obrados.

En ese contexto, la autoridad recurrida estableció respecto a las facturas observadas con el Código 2 notas fiscales no válidas para el crédito fiscal por no contener suficiente respaldo contable y/o financiero, facturas Nos. 674608, 3958, 3960 y factura 0, que el contribuyente presentó documentación ante la administración tributaria y en instancia de Alzada, todo esto corroborado por las fotocopias legalizadas de los cheques remitidos por el Banco Mercantil S.A., complementaban los documentos presentados en el inicio de la verificación, respecto al pago efectivo realizado a sus proveedores que reflejaban el movimiento de las transacciones efectivamente realizadas, por la empresa Redsi S.A. y que en aplicación del art. 8 inc. a) la L. N° 843, le correspondía beneficiarse con el crédito fiscal de las citadas facturas, por lo que dejó sin efecto la depuración de las citadas facturas por un importe total de 101.357UFV equivalente a Bs. 182.456, y mantuvo firme y subsistente, todo

ello en virtud de la aplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio establecidos por los arts. 200 de la L. N° 2492 y 4 inc. d) y n) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Del análisis del caso en concreto, corresponde señalar que: el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, señala como principios generales de la actividad administrativa: “d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”. Por su parte el parág. 1 del art. 200 de la L. N° 2492, indica: “Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo”.

Asimismo la Jurisprudencia Constitucional, que es de carácter vinculante, señaló en la S.C. 1888/2011-R de 7 de noviembre de 2011, lo siguiente: “III.7. principio de prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal La doctrina diferencia entre el derecho material, de fondo o sustantivo y el derecho formal, ritual o adjetivo; el primero, como su nombre lo indica, es sustancial pues consagra en abstracto los derechos; el segundo, establece la forma de la actividad jurisdiccional, cuya finalidad es la realización de tales derechos, es decir se traduce en un medio que tienen los integrantes de una determinada sociedad para lograr la efectiva tutela de sus derechos. De ahí, el derecho formal tiene una naturaleza instrumental y adjetiva frente al derecho sustancial. Al respecto, la S.C. N° 0 897/2010-R de 10 de agosto, en su fundamento jurídico III.4 precisó que: ‘En ese contexto, la doctrina y la jurisprudencia comparada reconocen el denominado ‘principio de prevalencia del derecho sustancial’, que se ha desarrollado ante la problemática emergente de la prevalencia de lo formal o lo material que tiene particular importancia en materia constitucional...’ Posteriormente indica: “El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desprende del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado democrático de derecho y que se encuentra consagrado por el art. 8.II de la C.P.E., pues en mérito a éste los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el art. 180.I de la C.P.E. que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de ‘verdad material’, debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional”.

En ese razonamiento el cuestionamiento efectuado por la administración demandante en sentido de que la autoridad recurrida en la resolución jerárquica impugnada aplicó de manera equivocada el principio de oficialidad o de impulso de oficio, al haber solicitado las certificaciones para validar el crédito fiscal observado de las facturas 674608, 3958, 3960 y factura 0, puesto que dicho accionar contraviene el 76 del de la L. N° 2492, porque correspondía al sujeto pasivo cumplir con la carga de la prueba y en aplicación del art. 81 de la L. N° 2492, dichas certificaciones no debieron ser valoradas, por lo que la citada Autoridad vulneró el procedimiento establecido por normativa tributaria demostrando su parcialidad con el sujeto pasivo generando inseguridad jurídica; cabe enfatizar que la Autoridad General de Impugnación tributaria, está obligada a cumplir la normativa citada precedentemente e investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, en consecuencia no se advierte que dicha instancia haya incurrido en las vulneraciones acusadas, toda vez que lo único que hizo con la solicitud efectuada fue corroborar la prueba que ya fue presentada por el sujeto pasivo, por lo tanto correspondía su valoración. En mérito a los argumentos expuestos, este tribunal concluye que la autoridad demandada actuó en sujeción a la ley, que le exige en el ámbito administrativo la investigación y el establecimiento de la verdad material conforme lo dispone el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002 y el parág. 1 del art. 200 de la L. N° 2492, además que se tiene jurisprudencia sobre el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, conforme se tiene señalado en la S.C. N° 1888/2011-R de 7 de noviembre.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 55 a 63, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada Enrique Martin Trujillo Velázquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1952/2013 de 28 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



349

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sangüesa Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 24, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1865/2013 de 14 de octubre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 30 a 33, replica de fs. 51 a 54; duplica de fs. 57 a 58; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Félix Sangüesa Guzmán dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 20 a 24), con los siguientes fundamentos:

Antecedentes. Mediante comunicación Interna AN-GNFGC-DIAFC-203/2011, la Gerencia Nacional de fiscalización instruyó la realización de Control Diferido Regular a 13 Declaraciones Únicas de Exportación en la que se encuentra la DUE 2011/503/C-348 que corresponde a la exportadora, Belcina Chambi Luna. Efectuado el Control Diferido Regular en base a la RD-01-004-09 se ha obtenido indicios suficientes de la comisión del ilícito de contrabando y por ello el Informe AN-UFIPR-I N° 171/2011 de 7 de octubre de 2011 y el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-006/2011 de 2 de diciembre de 2011 sostienen: Efectuada la revisión documental de la Declaración Única de Exportación, la misma que ampara 2 aparatos para mezclar (benton) hormigoneras y de la documentación de soporte se observa el llenado incorrecto de la casilla 16 que consigna como si fuera boliviano, no se adjunta ninguno de los documentos exigidos por el inc. c) del num. 15 de la RD 01-014-06, no se presenta la Carta de Porte y la Declaración Única de Exportación 2011/543/C-348 no detallan las características de maquinaria, la partida citada corresponde a máquinas y aparatos para mezclar hormigoneras y el domicilio del exportador es impreciso. Por otro lado, el control diferido regular dio por resultado que: falta de documentos que evidencian que las mercancía objeto de la exportación fueron legalmente importadas al país; en la DUE 2011/534/C-348 no se adjuntó ninguno de los documentos exigidos por el inc. c) del num. 15 de la RD 01-014-2006 y se ratifican los errores encontrados en el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-006/2011 y además realizadas las notificaciones con las diligencias de control diferido regular, la contribuyente Belinda Chambi Luna por nota de 27 de septiembre de 2011 señala que no cuenta con la documentación exigida por lo que solicita acogerse a los alcances del Código Tributario. Concluido el periodo probatorio, las partes no presentaron prueba de descargo y se declaró probada la contravención aduanera de contrabando.

Interposición de la demanda contencioso administrativa. La Autoridad General de Impugnación Tributaria emite Resolución Jerárquica en base a los siguientes argumentos: "En ese sentido de la revisión del Acta de Intervención Contravencional, se evidencia que califico la conducta de Belcida (debió decir Belfida) Chambi Luna (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte), como contravención aduanera de contrabando de conformidad con los incs. b) y g) del art. 181 de La L. N° 2492, sin embargo no discriminó a que tipo contravencional sancionatorio se adecua la conducta del exportador y de la empresa de transporte; en ese sentido, se estable que la ausencia de una calificación específica de la conducta para cada sujeto procesal causó la indefensión del recurrente, situación que vulneró los arts. 96 parág. II y 168 de la L. N°2492, toda vez que no identifico claramente el cargo, acto u omisión que se atribuyen a los responsables de la contravención, puesto que la calificación de la conducta del exportador en la comisión de un ilícito tributario aduanero de contrabando no puede ser la misma que el de la empresa de transporte...".

En el Recurso Jerárquico existe un fallo ultra petita que se considera un vicio procesal, por cuanto genera una situación de inequidad entre las partes, toda vez que se estima que quién mejor conoce su situación jurídica y procesal debe ser la misma parte y por tanto el juez, al conceder más de lo que esta pide, puede incurrir en una situación de injusticia contra la parte que es desfavorecida por la resolución. Se manifiesta todo esto, ya que la Autoridad General de Impugnación Tributaria evidencia aspectos de que el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 005/2011 no estaría cumpliendo las condiciones del art. 96 parág. II y 168 numeral I del Código Tributario, aspectos que no fueron recurridos por el sujeto pasivo.

Por otra parte, con relación al nombre de la exportadora se debe indicar que en todos los documentos base de la exportación aparece el nombre de Belcida Chambi Luna, es más en la lista de empaque la interesada firma con el citado nombre, aspecto que la Autoridad General

de Impugnación Tributaria no considera y que es un error de la administración tributaria. Asimismo el acta de intervención cumple con los requisitos previstos en el art. 96.II del Cód. Trib. e igualmente se cumplen con los arts. 76 y 65 del Cód. Trib., es ese entendido se tiene que los sujetos pasivos no pudieron desvirtuar lo aseverado por la aduana.

Indicando lo establecido en los arts. 98, 160 y 181 incs. b) y g) del Cód. Trib., señalan que la acción incurrida por Belfida Chambi Luna y Fernando Flores Choque (representante legal de empresa de transporte) se adecua a la tipificación prevista en el art. 160 num. 4 y art. 181 incs. b) y g) del Cód. Trib.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1865/2013 de 14 de octubre del 2013 y se anule recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0177/2013 de 8 de julio de 2013 y se confirme resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS N° 008/2013 de 21 de febrero de 2013.

II. Contestación de la demanda.

Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 13 de febrero de 2014 (fs. 24) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 30 a 33), con los siguientes argumentos:

De la revisión del Recurso Jerárquico, interpuesto por Fernando Flores Choque en representación de la Empresa de Transporte Nacional e Internacional Orient Truck F.F. S.R.L., se evidencia que en el numeral I Nulidad del Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria, la referida empresa solicitó expresamente la nulidad del Acta de Intervención, motivo por lo cual la Administración Aduanera no puede alegar que la resolución jerárquica contenga un fallo ultra petita.

Del examen del acta de intervención contravencional, se patentiza que la administración aduanera calificó la conducta de Belcida (debió decir Belfida) Chambi Luna (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte) como contravención aduanera de contrabando de conformidad con los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, sin embargo, no discrimina a qué tipo de contravencional sancionatorio se adecua la conducta del exportador y de la empresa de transportes, en ese sentido, se establece que la ausencia de una calificación específica de la conducta para cada sujeto procesal causó la indefensión del recurrente, situación que vulneró los arts. 96 parág. II y 168 de la L. N° 2492, toda vez que no identificó claramente el cargo, acto u omisión que se atribuyen a los responsables de la contravención, puesto que la calificación de la conducta de la conducta del exportador en la comisión de un ilícito tributario aduanero de contrabando no puede ser la misma que el de la empresa de transporte. De lo anteriormente señalado, se evidencia que el acta de intervención contravencional, no estableció la responsabilidad que le corresponde al transportista en el presunto ilícito de contrabando, asimismo, no citó la normativa que hubiera contravenido, por otro lado, estableció de manera general la tipicidad de los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, sin individualizar la que corresponde al exportador y transportista.

Por lo expuesto, se concluye que el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 006/2011, no cumple con las previsiones normativas contenidas en los arts. 96II y 168 parág. I de la L. N° 2492, al no contar con la fundamentación de hecho y de derecho y la calificación de la conducta que determine los cargos específicos del exportador y de la empresa de transportes, por lo que está viciada de nulidad, vulnerando la garantía del debido proceso y del derecho a la defensa, reconocidos en los arts. 115 parágs. I y II y 117 parág. I de la C.P.E. y 68 numeral 6 de la L. N° 2492. En consecuencia se establece que conforme a lo dispuesto por el parágrafo II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable en materia tributaria por mandato del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 y correspondió anular la resolución de recurso de alzada.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1807/2013 de 30 de septiembre del 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Fernando Flores Choque, notificado legalmente dentro presente proceso a fs. 73, no asume defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

El 23 de febrero de 2011, se produjo la salida efectiva de exportación por la Aduana Frontera Avaroa de 2 mezcladoras de concreto, cuyo exportador corresponde a Belcida Chambi Luna, país de origen Bolivia, con partida arancelaria 8474.31.90.00, país de destino Iquique Chile de la DUE C-348, cuya documentación soporte consiste en certificado de salida, factura comercial de exportación, lista de empaque, MIC/DTA y balance de exportación.

El 11 de julio de 2011, mediante Nota AN-GRPR-UFIPR-C—0113/2011 la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Potosí solicitó a la Administración de Aduana Frontera Avaroa de la Aduana Nacional la Documentación original para Control Diferido Regular de las DUE C-348, C-349, C-350 y C-351 entre otras, más la documentación de soporte y la Administración de Aduana Frontera Avaroa mediante Nota AN-GRPR-AVAPF N° 134/2011, remitió a la Unidad de Fiscalización la documentación requerida.

El 7 de octubre de 2011, la Administración Aduanera emitió el Informe AN-UFIPR-I N° 171/2011, en el cual indica que las declaraciones de mercancías se tratan de mezcladoras de concreto, que cuentan con documentación de soporte consistentes en: factura comercial de exportación, lista de empaque, MIC/DTA, Carta de Porte (Exceptos las DUE C-348, C-349, C-350 y C-351) y Certificado de Salida, además consignan en la Casilla 116 Origen, como si fuese de origen boliviano y que en las 13 DUE no se adjuntaron ninguno de los documentos exigidos por el inc. c) num. 15 de la RD 01-014-06 que aprobó el procedimiento de exportación definitiva, que la descripción de la mercancía en la DUE y documentos soporte es genérica, sin detallar las características de dichas máquinas, consignadas en la partida arancelaria 8474.31.90.00, así como el domicilio declarado en las 13 DUE no cuentan con los documentos que evidencien que la mercancía exportada fue legalmente importada al país y que se encontraba en libre circulación al momento de su exportación.

El 21 y 26 de diciembre de 2011, la Administración Aduanera notificó en Secretaria a Belcida Chambi y Fernando Flores Choque con el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 006/2011 de 2 de diciembre de 2011, que señala que el exportador Belfida Chambi Luna y Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transporte Orient Truck FF S.R.L. notificados legalmente no presentaron descargos, por lo que los dos aparatos para mezclar concreto exportados mediante DUE C-348, no cuentan con documentos que evidencien que la mercancía estaba en libre circulación al momento de su exportación conforme establece el inc. c) num. 15 de la RD N° 01-014-06 por lo que se presume la comisión de contrabando contravencional.

El 27 de febrero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaria a Belcida Chambi Luna y Fernando Flores Choque con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-008/2013, la cual declaró probada la contravención aduanera por contrabando contra Belcida Chambi Luna y Fernando Flores Choque disponiendo que al no existir la mercancía comisada se de aplicación al art. 181 parág. II de la L. N° 2492, imponiendo multa del 100 % del valor de la mercancía objeto de contrabando que asciende a \$us. 12.648, se proceda a la ejecución tributaria y la captura del Vehículo descrito en el Acta de Intervención.

Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-008/2013 de 21 de febrero de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0177/2013 de 8 de julio de 2013 que dispuso confirmar la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-008/2013 y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1865/2013 de 14 de octubre del 2013, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada, hasta el vicio más antiguo es decir hasta el acta de intervención contravencional y se emita una nueva acata de intervención contravencional que individualice la tipicidad y esté debidamente fundamentada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende los objetos de controversia son:

Si en el Recurso Jerárquico existe o no, un fallo ultra petita al fallar la nulidad sin haber sido impugnada por el sujeto pasivo.

Si el acta de intervención cumple con los requisitos previstos en el art. 96.II del Cód. Trib. e igualmente se cumplen con los arts. 76 y 65 del Cód. Trib., no habiendo los sujetos pasivos desvirtuado lo aseverado por la aduana y con relación al nombre de la exportadora en todos los documentos base de la exportación aparece el nombre de Belcida Chambi Luna, habiéndose cometido contrabando contravencional.

5.2 Análisis y resolución.

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

Sobre el primer objeto de controversia relacionado a: "Si en el Recurso Jerárquico existe o no, un fallo ultra petita al fallar la nulidad sin haber sido impugnada por el sujeto pasivo", se debe realizar el siguiente examen:

Revisado el escrito de interposición de recurso jerárquico de Fernando Flores Choque representante legal de la Empresa de Transporte Nacional e Internacional Orient Truck F.F. S.R.L. que cursa a fs. 185 a 187 del anexo administrativo I, se puede constatar que en el punto I denominado nulidad del acta de intervención y resolución sancionatoria, fundado en los arts. 35 y 36 de la L. N° 2341 se interpone la nulidad del acta de intervención y resolución sancionatoria, pero además en sub incisos a) y b) del citado memorial de recurso se argumenta los vicios del acta de intervención y resolución sancionatoria, por lo que la autoridad demandante no puede aludir que existe un fallo ultra petita de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al haberse solicitado expresamente la nulidad en el recurso interpuesto.

Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: "Si el Acta de Intervención cumple con los requisitos previstos en el art. 96.II del Cód. Trib., e igualmente se cumplen con los arts. 76 y 65 del Cód. Trib., no habiendo los sujetos pasivos desvirtuado lo aseverado por la aduana y con relación al nombre de la exportadora en todos los documentos base de la exportación aparece el nombre de Belcida Chambi Luna, habiéndose cometido contrabando contravencional", se debe efectuar el siguiente análisis de hecho y de derecho:

En el presente caso se hace necesario revisar los requisitos y causales de nulidad del Acta de Intervención, con ese objetivo se tiene que el art. 96 del Cód. Trib. señala: "I. la vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. II. En contrabando, el acta de intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento vicarará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda", de tal forma que

son requisitos indispensables del acta de intervención, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución sancionatoria y por otro lado, el acta de intervención en contrabando, debe necesariamente relacionarse con los requisitos exigidos para la resolución sancionatoria que conforme al art. 169.I del Cód. Trib., por analogía al tratarse de contravención aduanera de contrabando, señala claramente que la resolución determinativa se asimilará a una resolución sancionatoria y al asimilarse a una resolución determinativa los requisitos exigidos para su validez conforme al art. 99.III del Cód. Trib. son: Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en caso de contravenciones, así como la firma, el nombre y cargo de la autoridad competente, ahora bien se hace necesario revisar que son los fundamentos de hecho, derecho y calificación de la conducta, en ese sentido se tiene que: a) Los fundamentos de hecho de una resolución administrativa o judicial son las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad; b) El fundamento o sustento de derecho, son las razones esenciales que el juez (jurisdiccional o administrativo) ha tenido en cuenta para subsumir o no, un hecho dentro de un supuesto hipotético de la norma jurídica, para lo cual requiere hacer mención de la norma aplicable al caso en controversia o sujeto a litigio; y c) la calificación de la contravención no es más que la configuración de la conducta del sujeto pasivo a la descrita en la ley, siempre en función de una relación de nexo de hecho, conducta y tipo.

En el caso de autos, efectuada la revisión del acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-006/2011 FISCA-EXP-IV de 2 de diciembre de 2011 y la Resolución Sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-008/2013 de 21 de febrero de 2013, se evidencia lo siguiente, el acta de intervención en el punto 2.3 resultados del control diferido regular y punto VI. calificación sobre la presunta comisión de contrabando, no efectúa la subsunción de los hechos ocurridos y el supuesto hipotético de la norma jurídica y es más en la calificación de la conducta contravencional solo señala: "De la relación de los hechos descritos precedentemente se presume que los sindicatos han incurrido en la comisión de contrabando contravencional de conformidad a lo dispuesto en el art. 181 del Cód. Trib., boliviano incisos b) y g) y modificaciones realizadas por el art. 56 del capítulo XII del Presupuesto General de la Nación 2009 y el parág. II del art. 21 de la L. N° 100 de 04/04/2011" y por su parte la resolución sancionatoria en el considerando II (que sigue al primer considerando pues no se encuentran numerados) solo hace una relación y secuencia de normas entre ellas el art. 48 del D.S. N° 27310, art. 148 del Cód. Trib., num. 15 de la RD 01-04-2006, art. 90 de la L. N° 1990 y 160 del Cód. Trib., para concluir que la conducta de Belcida Chambi Luna y Fernando Flores Choque se adecuan a la tipificación del art. 160 numeral 4 y 181 incs. b) y g) del Cód. Trib., de tal forma que ni acta de intervención ni la Resolución Sancionatoria realizan la fundamentación de derecho y menos realizan la calificación de la conducta contravencional, es decir la configuración de la conducta del sujeto pasivo a la descrita en la ley, siempre en función de una relación de nexo de hecho, conducta y tipo.

En conclusión, el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-006/2011 FISCA-EXP-IV de 2 de diciembre de 2011 y la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-008/2013 de 21 de febrero de 2013 no cumplen con los requisitos de fundamentación de derecho y calificación de la conducta y se encuentra dentro de las causales de nulidad previstas en el art. 55 del D.S. N° 27310 (Reglamento a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo) aplicable por disposición del art. 74.1 del Cód. Trib., al lesionar el interés público que ha sido entendido por este tribunal como la violación de los derechos y garantías constitucionales, en este caso al debido proceso en su vertiente motivación y el derecho a la defensa, previstos en los arts. 115.II de la C.P.E.

En el presente caso se argumenta también por la parte demandante que existiría errores en el nombre de uno de los sujetos pasivos, en este caso de Belcida Chambi Luna, sin embargo si bien aparece con ese nombre en el acta de intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-006/2011 FISCA-EXP-IV y la resolución sancionatoria de contrabando contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-008/2013 y que ésta se presenta en el memorial de interposición de recurso de alzada como Belfida Chambi Luna, sin embargo este no fue el fundamento para anular el Acta de Intervención por ello este tribunal no se pronuncia sobre este aspecto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 24, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Manuel Felix Sangüeza Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1865/2013 de 14 de octubre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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

**350**

**Gerencia Distrital Potosí del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Potosí**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 61 impugnando la Resolución Recurso Jerárquico STG-RJ /1919/2013 de 21 de octubre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 92 a 97; réplica de fs. 105 a 107; dúplica de fs. 111 a 112; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital de Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Zenobio Vilamani Atanacio dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

Refiere que la Resolución Jerárquica N° 1919/2013 de 21 de octubre, bajo los fundamentos descritos en el Título IV.4.4.1 Gastos de la Mina Carrasco, decide revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0156/2013 de 3 de junio dejando sin efecto el impuesto omitido de Bs. 491.883, 37 inherentes al IUE periodos octubre a diciembre de 2006 a enero a septiembre de 2007, hecho que modificó la deuda de 3.114.986 UFV a 2.876.302 UFV, al respecto sostiene que en R.D. N° 17-000000127-12 de 6 de junio, respecto a los gastos no reconocidos de la Mina Carrasco estableció que de conformidad al art. 1297 y 1300 del Cód. Civ., concordante con el art. 319 del Cód. Pdto. Civ. el documento suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina con la Cooperativa el Progreso con la finalidad de proveer material para la exploración de la mina Carrasco, tiene la calidad de documento privado por tanto no podía ser oponible en el proceso de fiscalización debido a que no era prueba plena, por consiguiente los gastos no fueron valorados, que si bien era oponible entre partes es decir entre la Cooperativa el Progreso y la Empresa Minera Santa Catalina; sin embargo, este documento no puede ser oponible a la Administración Tributaria en razón a la omisión con lo dispuesto en los arts. 1298 y 1300 del Cód. Civ., es decir que deba ser reconocido por las partes ante la autoridad o funcionario competente por ley.

El contribuyente por nota de 24 de julio de 2013, presentó ante la autoridad jerárquica en calidad de prueba de reciente obtención el citado contrato reconocido ante notario de fe pública en 5 de julio de 2013, que en previsión del art. 1301 del Cód. Civ., que establece que la fecha del documento privado es computable respecto a terceros solo desde el día en que fue reconocido o murió alguno de los que ha firmado, como el reconocimiento fue realizado después de que concluyó el procedimiento de verificación, considera que el citado contrato es oponible desde 5 de julio de 2013 ante la administración, por tal razón el documento no cuenta con ninguna eficacia respecto al procedimiento de fiscalización, por tanto se encontraría la margen de lo dispuesto en el art. 1297 del Cód. Civ.

Finaliza precisando que la Autoridad de Alzada, ratificó la valoración respecto al documento privado de trabajo suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina y la Cooperativa el Progreso, en el entendido de que no fue presentado en etapa de fiscalización sino en etapa administrativa sin las formalidades establecidas por el art. 81 de la L. N° 2492, que establece que la documentación que no fue presentada de manera oportuna debe ser rechazada, por ello considera que en el fundamento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria debe primar la verdad material antes que la verdad formal, asimismo refiere que en materia administrativa rige el principio de sometimiento pleno a la ley por el cual los actos de la administración fueron sometidas a la ley y que la decisión asumida por la autoridad recurrida vulnera los derechos de la Administración Tributaria y afecta los intereses del Estado.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1919/2013 del 21 de octubre dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga firme e incólume la R.D. N° 17-000000127-11 de 6 de junio.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 29 de febrero de 2014 (fs. 53) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 92 a 97), con los siguientes argumentos:

Refiere que en respaldo de la Resolución impugnada y sus fundamentos en lo referente al punto cuestionado por el demandante, el num. 1 el art. 74 de la L. N° 2492 establece que los procedimientos tributarios administrativos se sujetaran a los principios del derecho administrativo y se sustanciaran y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el mismo Código Tributario. Sólo a falta de disposiciones expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa, en ese

entendido el art. 4-d) de la L. N° 2341 establece que la actividad administrativa se rige por el principio de verdad material, por el cual la administración pública investigará la verdad material en posición a la verdad formal que rige en el Procedimiento Civil, asimismo citó la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio respecto al principio de verdad material y el art. 200 num. 1 de la L. N° 2492 que recoge este principio, señaló que este principio obliga a la Administración Tributaria y a las instancias recursivas, de oficio, busquen de manera sistemática y coherente los hechos, datos y elementos que causan las obligaciones tributarias haciendo que las situaciones fácticas coincidan con la realidad de los hechos.

Prosigue y señala que la empresa Minera Santa Catalina Ltda. notificada con la vista de cargo expuso en sus argumentos con relación a la depuración de los gastos de la Mina Carrasco, que la administración no consideró el contrato adjunto (Anexo 3) en el que se puede evidenciar que estos gastos corresponden a gastos corporativos con la Cooperativa Minera el Progreso Ltda., ya que efectúa gastos en la mina Carrasco, razón que considera suficiente para que los mismos sean considerados en la determinación de la base imponible del IUE, ya que estos gastos se encuentran relacionados con su actividad, como lo dispone el art.8 del D.S. N° 24051 por lo que solicitó que los mismos sean considerados; sin embargo la Administración señaló en R.D. N° 17-0000127-12, que si bien el contrato es un acuerdo de voluntades, el mismo no fue protocolizado ante Notaría de Fe Pública, ni tampoco cuenta con reconocimiento de firmas y rubricas, por tanto no era válido para ser acreditado ante la Administración Tributaria; sin embargo, se debe considerar que el citado contrato de cuentas en Participación, por su naturaleza se encuentra definido como una "Sociedad comercial cuyo objeto es la realización de una o más operaciones determinadas y transitorias..." asimismo señala una sociedad accidental o de cuentas en participación "no es sujeto de derecho y carece de registro público de comercio. Su prueba se rige por la normas de los contratos..." Greco, Orlando y Godoy, Amanda Alicia. Diccionario Contable y Comercial. 3era Edición. Buenos Aires: Editorial "Valletta", 2006. Págs. 719-720.

Citando el art. 365 del Cód. Com., respecto al definición del contrato de asociación accidental y el art. 366 del mismo código, sobre ausencia de formalidades, sostuvo que la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., y la Cooperativa el Progreso Ltda., se encontraban habilitadas para la suscripción del contrato de cuentas en participación de 7 de octubre de 2005, el cual refleja las formas y medios convenitos que las involucradas convienen a efectos de desarrollar sus actividades, reiterando que en atención al principio de verdad material y verificación de la prueba presentada junto al memorial de descargo a la vista de cargo el contribuyente presentó el contrato de trabajo en sección carrasco suscrito entre las dos la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., y la Cooperativa el Progreso Ltda., a objeto de la exploración y producción de cargas en el Socavón Carrasco ubicado en el Cerro rico de Potosí, así lograr sus beneficios, en ese sentido el contrato, surte efectos probatorios a fin de demostrar el gasto generado por la Cooperativa Minera el Progreso Ltda. respecto a la exploración conjunta a la cual se encuentran obligados ambas partes, correspondiendo a la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., el registro como gastos propios de los gastos vinculados a la actividad extractiva, tanto así que las facturas que le fueron emitidas por dichos gastos están a nombre de la misma, por tanto el gasto vinculado a la actividad minera conjunta, que fue centralizada en la cuenta Mina Carrasco, es un gasto deducible a efectos del IUE que la Administración Tributaria se limitó a desconocer basado en que el mencionado contrato no se encontraba notariado y tampoco contaba con reconocimiento de firmas. Por último citando doctrina tributaria, jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de éste tribunal todas respecto al principio de verdad material se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Potosí dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercer interesado Empresa Minera Santa Catalina fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 119 a 135) siendo que la misma no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional.

IV. Antecedentes administrativos.

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

La Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, el 23 de marzo de 2011, notificó a René Cruz Arce representante Legal de la Empresa Minera Santa Catalina con Orden de Fiscalización N° 00100FE00148 de 24 de febrero de 2011, cuyo alcance abarca el IUE de la de octubre 2006 y septiembre 2007, el 12 de marzo de 2012 la administración notificó al contribuyente con Vista de Cargo N° 00009 de 8 de marzo de 2012 que estableció una deuda tributaria preliminar de 3.169.468 UFV equivalente a Bs. 5.507.775 y el 8 de junio del mismo año notificó con R.D. N° 170000127-12 de 6 de junio de 2012, que determina una obligación tributaria de 3.114.986 UFV equivalente a Bs.5.474.33 que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por contravenciones tributarias.(fs.2 de anexo 1;2692 a 2713 de anexo 18 y 2927 a 2940 de anexo 19).

El 12 de julio de 2012 la empresa minera Santa Catalina interpuso recurso de alzada que fue resuelto por resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0168/2012 de 22 de octubre, misma que dispuso anular obrados hasta la vista de cargo, contra dicha determinación la administración recurre en jerárquico, a cuyo efecto se emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT.RJ 0105/2013 de 28 de enero, anulando la resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0168/2012, a efecto de que la autoridad regional emita nueva Resolución en la cual se pronuncie sobre las cuestiones de fondo y forma planteadas, el 3 de junio de 2013 la autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca emitió la Resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0156/2013, por la cual resolvió confirmar la R.D. N° 17-0000127-12, acto que fue impugnado por el contribuyente vía recurso jerárquico emitiéndose la resolución de recurso jerárquico AGIT.RJ 1919/2013 de 21

de octubre que decidió revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada modificando la deuda de 3.114.986 UFV a 2.876.302 UFV en razón de que se dejó sin efecto los reparos como gastos deducible de la Mina Carrasco. (fs. 26 a 200 de anexo 23; 201 a 399 de anexo 22).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si la determinación asumida por la Autoridad General de impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica N° 1919/2013 de 21 de octubre, de revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0156/2013 de 3 de junio y dejar sin efecto la depuración de los gastos de la Mina Carrasco, por un monto de Bs. 491.883,37 inherentes al IUE de los periodos octubre a diciembre de 2006 y enero a septiembre de 2007 fue correcta o no.

5.2 Análisis y resolución.

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

La entidad demandante impetra que la decisión asumida por la Autoridad recurrida vulnera sus derechos y afecta los intereses del Estado, en atención a que dejó sin efecto la depuración de los gastos de la Mina Carrasco, por un monto de Bs. 491.883,37, gastos que no fueron considerados en la R.D. N° 17-00000127-12 de 6 de junio, de conformidad al art. 1297 y 1300 del Código Civil concordante con el art. 319 del Cód. Pdto. Civ., toda vez que el documento que respalda el mismo contrato suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina con la Cooperativa el Progreso con la finalidad de proveer material para la exploración de la mina Carrasco, tiene la calidad de documento privado por tanto no podía ser oponible en el proceso de fiscalización debido a que no era prueba plena, que si bien era oponible entre partes; sin embargo, este documento no podía ser oponible a la Administración Tributaria.

De la compulsua de la resolución impugnada y de los antecedentes, se establece que Autoridad General de impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica dejó sin efecto la depuración de los gastos de la Mina Carrasco, por un monto de Bs. 491.883,37, en el entendido de que el contrato de cuentas en participación suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., y la Cooperativa el Progreso Ltda., con el fin de explorar y producir cargas en la Mina Carrasco, a objeto de lograr beneficios mutuos, por su naturaleza se encuentra definido como una "Sociedad comercial cuyo objeto es la realización de una o más operaciones determinadas y transitorias..." en consecuencia carecía de formalidades, como lo establecen los arts. 365 y 366 del Cód.Com., y en tal razón el contrato que fue presentado por el sujeto pasivo surtía efectos probatorios respecto los gastos generados por la Cooperativa Minera el Progreso Ltda., respecto a los gastos erogados en la Mina Carrasco, por tanto deducibles a efectos de IUE.

Si bien es evidente que el Estado ejerce su potestad, a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, esta potestad, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, es decir la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal, al respecto la S.C.P. N° 0180/2013 de 27 de febrero de 2013 entre muchas otras a expresado que: "El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desglosa del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado Democrático de Derecho y que se encuentra establecido por el art. 8.II de la C.P.E., en cuyo mérito los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el art. 180.I de la Norma Fundamental que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de la "verdad material", debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional. En este sentido, debe entenderse que la garantía del debido proceso, con la que especialmente se vincula el derecho formal no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal ineficaz que no es un fin en sí mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través del procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la tutela efectiva de los derechos..." (Las negrillas son de este tribunal). En consecuencia, cabe puntualizar que el principio de verdad material consagrado por la propia Constitución Política del Estado, corresponde ser aplicado a todos los ámbitos, con especial relevancia en el ámbito administrativo; en ese orden, no es posible admitir la exigencia de extremados ritualismos o formalismos, que impidan su materialización, siendo precisamente uno de los rectores del derecho administrativo, el principio de informalismo, bajo esa premisa todo administrado tiene derecho a una justicia material y si bien, las normas adjetivas prevén métodos y formas que aseguren el derecho a la igualdad de las partes procesales, para garantizar la paz social, evitando cualquier tipo de desorden o caos jurídico; sin embargo, los mecanismos previstos no pueden ser aplicados por encima de los deberes constitucionales, como es la de otorgar efectiva protección de los derechos constitucionales accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente. Todo ello, con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal que no sea estrictamente indispensable para resolver el fondo del caso sometido a conocimiento.

En ese contexto, la decisión asumida por la autoridad impugnada fue la correcta, toda vez que los gastos de la Mina Carrasco de explotación junta bajo el contrato de cuentas en participación efectuado por el sujeto pasivo con la Cooperativa el Progreso Ltda. tiene plena validez; sin embargo, para la administración demandante, carece de validez y es oponible ante dicha entidad recién desde el 5 de julio de 2013 en virtud de lo dispuesto en los arts. 1298,1300 y 1301 del Cód. Civ. Al respecto debemos manifestar que el contrato de cuentas en participación o asociación accidental, conforme establece el Código de Comercio en el art. 365, es un contrato donde participan dos o más personas respecto a una o más operaciones determinadas y transitorias, a cumplirse mediante aportaciones comunes, llevándose a cabo las operaciones por uno o más de los asociados, según se convenga en el contrato, por su parte el art. 366 del mismo Código establece que este tipo de asociaciones no está sometida a los requisitos que regulan la constitución de sociedades comerciales ni requiere de inscripción en el

Registro de Comercio y su existencia se puede acreditar por todos los medios de prueba, en ese sentido el citado contrato tiene plena validez para demostrar que los gastos efectuados en la Mina Carrasco corresponden a las obligaciones mutuas sumidas por las partes contratantes, más aun cuando el contrato fue presentado por el sujeto pasivo en instancia Jerárquica con el reconocimiento de firmas extrañado por la Administración Tributaria que mereció correcta valoración en dicha instancia, en aplicación del principio de verdad material, por lo tanto lo aseverado por la entidad demandante en sentido de que se hubiera vulnerado sus derechos y afectado los intereses del Estado no resulta evidente, más aun cuando no estableció que derechos le fueron vulnerados, asimismo se debe acotar que lo manifestado por la administración de que el sujeto pasivo no presentó el citado contrato en su debida oportunidad tampoco resulta evidente, en obrados consta que el mismo fue presentado junto con otros documentos a momento de presentar descargos a la vista de cargo, en definitiva al haberse verificado que los reclamos vertidos en la demanda no tienen sustento legal este Tribunal se ve imposibilitado de acoger las pretensiones de la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 52 a 61, interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Zenobio Vilamani Atanacio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1919/2013 de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



351

**Redes y Servicios Integrados S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 66, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1952/2013 de 28 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 119 a 124; renuncia a la réplica y dúplica por no haberse hecho uso de la misma dentro del plazo legal; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

Fundamentos de la demanda.

La Empresa Redes y Servicios Integrados S.A., representada por Ronald Eduardo Amelunge Paz dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

Señala que la Resolución Jerárquica impugnada, vulneró lo previsto por el art. 35 inciso c) de la Ley de Procedimiento Administrativo así como sus derechos a la defensa y debido proceso reconocidos por los arts. 115. II y 117. II de la C.P.E. al no haber dispuesto la nulidad de la R.D. N° 17-00634-12 de 28 de diciembre de 2012 a pesar de haber evidenciado el incumplimiento del procedimiento de notificación para la vista de cargo y la falta de valoración de los descargos, como se mencionó y demostró en alzada e instancia Jerárquica. La administración tributaria incumplió el procedimiento previsto por el parág. II del Cód. Trib. y la RND N° 10-0037-12, al no haber valorado ni compulsado las pruebas de descargo presentadas dentro del plazo previsto, señalando además que esta no se habrían presentado, vulnerando su derecho a la defensa y debido proceso, puesto que no fue notificado con la vista de cargo ya que dicha notificación nunca fue entregado o dejada en el domicilio tributario de la empresa, sino una simple copia que fue entregada a una funcionaria dos días antes del vencimiento del plazo previsto en el art. 98 del Código Tributario, se apersonó ante la administración a objeto de hacer seguimiento al proceso de verificación, lo que impidió la correcta valoración de su prueba.

Por otro lado, la notificación con la Resolución Determinativa sería absolutamente nula en atención a que fue practicada a las 21:45 del día lunes 31 de diciembre de 2012, cuando de acuerdo a la previsto en el art. 4 inc. 4 del Cód. Trib., se entienden por momentos y días hábiles aquellos en los que la administración Tributaria cumple sus funciones, resulta ilegal porque fue practicada fuera del horario establecido,

tomando en cuenta que ese día se trabajó en horario continuo hasta las 16:00 como consta del comunicado del Ministerio del Trabajo, que cursa en obrados, nulidades que no fueron correctamente valoradas en alzada ni en Instancia Jerárquica, a pesar de que se pudo verificar dicha irregularidades, señalaron que se habría cumplido con el objetivo de las notificaciones, lo cual no sería evidente puesto que se vio impedido de preparar y presentar todas las pruebas de descargo en el plazo previsto lo cual generó su indefensión reflejada en la resolución de alzada que no valoró los descargos bajo el argumento de que los mismo no fueron presentados oportunamente, y la resolución jerárquica pese de haber evidenciado este hecho no anuló la notificación con la citada vista de cargo bajo el argumento de haberse producido un notificación tácita; sin embargo, ello no sería evidente debido a que su empresa se vio imposibilitado de presentar todos los descargos para dejar sin efecto los cargos tributarios debido a que no contaron con los 30 días para preparar los mismos.

La Resolución Determinativa También estar viciada de nulidad toda vez que carece de fundamentos de hecho y de derecho que la sustente debido a que los descargos no fueron valorados, limitándose a señalar que los descargos no tendrían validez, la cual constituye la principal vulneración a su derecho a la defensa y debido proceso, consagrado en los arts. 117 y 121 de la C.P.E. y 68 del Cód. Trib., solicitando a este tribunal enmendar dicho error disponiendo la nulidad de la Resolución Jerárquica y de la Resolución determinativa.

En ese sentido también alega que la Resolución Jerárquica no valoró correctamente los descargos contables presentado como respaldo al crédito fiscal declarado por su empresa violando así el art. 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21350 que Reglamenta el IVA, que establece que todo contribuyente tienen derecho a restar del impuesto determinado, el crédito fiscal obtenido por compras de bienes o servicios vinculados con la actividad gravada, a que la totalidad del cargo consignado en la Resolución Determinativa se genera en la depuración del crédito fiscal declarado por la empresa, que al momento de presentar recurso de Alzada se presentaron todos los descargos legales y contables que respaldan la legalidad de la transacciones; empero la Resolución de Alzada dispuso confirmar totalmente la Resolución Determinativa, sin ingresar a valorar la prueba presentada, por considerar que las mismas no cumplieron con lo previsto en el art. 81 y 215 del Cód. Trib.. Si bien la AGIT subsanó parcialmente ese agravio disponiendo al revocatoria parcial del Resolución Determinativa al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observados dejando sin efecto el cargo de 101.357 UFV, pero manteniendo indebidamente un cargo de 71.763 UFV al considerar que era correcta la depuración de 12 facturas, en conciencia, la citada resolución ya no correspondía conforme lo dispuesto en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 que establece como único requisito para obtener éste crédito fiscal que la compra esté vinculada con la actividad gravada, es decir que sean transacciones necesarias para el funcionamiento de la actividad, por lo corresponde se deje sin efecto la totalidad del cargo generado por la depuración de facturas observadas, al haberse demostrado que todas las facturas se originan en gastos que están vinculados a la actividad de la empresa, por lo que se ratifica en toda la prueba presentada en instancia de alzada.

Finalizó manifestando que tampoco correspondía la confirmación de la Sanción por omisión de pago confirmada parcialmente por la AGIT, al considerar que su conducta se adecua a lo tipificado como omisión de pago por el art. 165 del Cód. Trib., al haberse demostrado que no existe ningún tributo omitido por su empresa y que las transacciones se fueron efectivamente realizadas.

Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1952/2013 del 28 de octubre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y deje sin efecto la totalidad del cargo tributario establecido en la R.D. N° 17-00634-12.

II. Contestación de la demanda.

Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 11 de junio de 2014 (fs. 68) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 119 a 124), con los siguientes argumentos:

Enfatizó que para que pueda considerarse la indefensión absoluta de una parte procesal dentro de un procedimiento administrativo o judicial, ésta debió estar en total desconocimiento de las acciones o actuaciones procesales llevadas a cabo en su contra, desconocimiento que le impida materialmente asumir defensa, dando lugar a que en su perjuicio se lleve adelante un proceso en que no fue oído ni juzgado en igualdad de condiciones con la otra parte que interviene en el proceso. Revisadas las notificaciones realizadas por la Administración, se establece que las mismas cumplieron su finalidad de poner a conocimiento al contribuyente todos los actos emitidos por la administración lo que permitió precisamente que haga uso de su derecho como contribuyente y presente en los plazos establecidos el recurso de alzada y jerárquico.

Señala que dicha instancia respecto a la notificación con la vista de cargo en la Resolución Jerárquica impugnada, en los puntos I, II, III y IV señalo que la notificación realizada el 27 de noviembre con la vista de cargo, la copia del acto a notificar fue dejado en el domicilio, empero no se identificó si la copia fue fijada en la puesta el domicilio fiscal del contribuyente o dejada a otra persona, diferente al representante legal, mayor de 18 años, situación ambigua que no permitió evidenciar que el procedimiento de notificación hubiera sido cumplido con los requisitos previstos en el parág. III del art. 85 de la L. N° 2492, no obstante de ello se observó que Ronald Eduardo Ameluge Paz, ofreció pruebas de descargo contra la vista de cargo que en virtud el art. 88 de la citada norma se constituyó en notificación tácita, que pese a los defectos advertidos el contribuyente ejerció su derecho a la defensa en plazo y forma previstos en los arts. 68 num.7 y 98 de la L. N° 2492. respecto a la notificación con la resolución determinativa realizada en fuera del horario hábil administrativo, se estableció que la resolución de alzada se pronunció en forma amplia señalando que la administración tributaria en uso de sus facultades conferidas en el art. 64 de la L. N° 2492 emitió las Resoluciones Administrativas Nos. 13-00495-12 y 13-00549-12, con el fin de habilitar horas extraordinarias durante los actuados de notificación, por lo que no existe nulidad de notificación y que la finalidad de la notificación es dar a conocer al sujeto de los actos de la administración tributaria, en ese sentido el contribuyente en conocimiento de dicha actuación impugnó la citada resolución determinativa

dentro del plazo establecido en el art. 143 de la L. N° 2492 haciendo uso pleno de su derecho a la defensa, por tanto no merece realizar mayores consideraciones y en respaldo a lo señalado cito jurisprudencia del tribunal constitucional Nos. 0287/2003-R de 11 de marzo y 1845/2004 referidas a la indefensión.

Respecto a la falta de valoración de los descargos contables y que no correspondía la confirmación de la sanción por omisión de pago, aclaró que los arts. 139 inc. b) y 144 de la L. N° 2492, 198 inc. e) y 211 núm. I de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide, para que la Autoridad General pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en Recurso Jerárquico, por tal razón no corresponde procedimiento ni respuesta puntos no impugnados en recurso jerárquico, en estricta observancia del principio de congruencia. Por lo que no cabe mayor consideración en resguardo del principio de congruencia, finalizó citando doctrina tributaria emitida por dicha autoridad así como jurisprudencia de este tribunal y del Tribunal Constitucional relativos a la congruencia.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Redes y Servicios Integrados S.A., representada por Ronald Eduardo Amelunge.

III. Respuesta del tercero interesado.

Fundamentos del tercer interesado.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Boris Walter López fue notificado legalmente por orden instruida (Fs. 70 a 91) apersonándose a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Redes y Servicios Integrados S.A., por memorial que cursa a fs. 126 a 30, con los siguientes fundamentos:

Ratificándose en todos los argumentos y cargos determinados en la R.D. N° 17-00634-12 de 28 de diciembre, señala que no puede pretenderse una nulidad caprichosa, toda vez que la Resolución Determinativa fue emitida por dicha Gerencia cumpliendo con todos los requisitos necesarios para su validez, al contrario del sujeto pasivo que no demostró con prueba fehaciente que las observaciones realizadas por dicha Administración sido incorrectas, tomando en cuenta que la carga de la prueba conforme establece el art. 76 del Cód. Trib. le correspondía a este haber aportado toda la documentación que pruebe que las transacciones fueron efectivamente realizadas para validar el crédito fiscal, en cumplimiento a lo establecido por el art. 70 numeral 4 y 5 de la L. N° 2492 y los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., prueben la existencia real de las transacciones registradas contablemente todo movimiento, como ser entre otros libros y registros especiales, extractos bancarios hojas de control y otros.

Por otro lado refiere que en aplicación del art. 81 de la L. N° 2492 de apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, la prueba valorada por la autoridad recurrida, no fue presentada en etapa de prueba correspondiente al procedimiento de determinación, ni se solicitó audiencia para ingresar dichas certificaciones bancarias como prueba de reciente obtención, si no que dicha prueba fue requerida por la autoridad recurrida y no por el contribuyente cuando era obligación del sujeto pasivo después de la notificación con orden de Verificación y Vista de Cargo presentar su documentación descargo, más aun cuando este hizo el anuncio respecto a al requerimiento a la entidad bancaria; sin embargo, nunca se hicieron presentes dichas certificaciones, siendo que tuvo la oportunidad y el plazo suficiente para solicitar y presentarlas, aun así el contribuyente no cumplió con su obligación. La autoridad impugnada, realizó un análisis detallado de cada una de las facturas observadas al contribuyente en la que confirmó las observaciones de la Administración y verificó además que las mismas no fueron demostradas con medios de pago suficientes para desvirtuar la observación incumpliendo lo dispuesto en el numeral 4 del art. 70 de la L. N° 2492, por lo que corresponde los cargos determinados por la Administración así como la sanción por omisión de pago, la evidenciarse la contravención.

Con relación a la nulidad de notificación con la vista de cargo y la resolución determinativa, refiere que las mismas fueron practicadas en cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 83 y 85 del Cód. Trib., es así que en conocimiento a dichas notificaciones y en cumplimiento a los plazos establecidos el contribuyente presentó a la administración tributaria, documentación de descargo a la Vista de Cargo dentro de los plazos establecidos, así como la resolución determinativa, por lo que al igual presentó impugnación contra el acto administrativo ante la instancia de alzada, igualmente dentro del plazo establecido. Respecto a los días y horas hábiles para notificar; dicha administración tributaria en uso de sus facultades establecidas en el art. 64 de la L. N° 2492, emitió las Resoluciones Administrativas N° 13-00495-12 y N° 23-00549-12, a través de los cuales se habilitaron horas extraordinarias durante las fechas en las que se notificó en el presente caso, por lo que dichos actos son válidos, y que en ningún momento se causó su indefensión, en virtud a que el mismo se encontraba en conocimiento total de todas las actuaciones realizadas por la Administración que dio fiel y estricto cumplimiento a lo dispuesto por el Parág. II del art. 115 de la C.P.E., garantizando en todo momento el debido proceso, oportuno, transparente y sin dilaciones, valorando descargos y sobre todo respetando la naturaleza y elementos constitutivos del debido proceso, como instituto jurídico y mecanismo de protección de los derechos fundamentales, consagrado como un principio, un derecho y una garantía.

Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Redes y Servicios Integrados S.A., representada por Ronald Eduardo Amelunge y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00634-12 de 28 de diciembre.

IV. Antecedentes administrativos.

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

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 7 de noviembre de 2013, notificó personalmente a Ronald Eduardo Amelunge Paz representante legal de Redes y Servicios Integrados S.A. con Orden de Verificación N° 0012OVI03695 bajo la modalidad de Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA de los periodos febrero, abril y julio a diciembre de 2008, el 27 de diciembre de 2012 notifico al sujeto pasivo con Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI03695-0735/2012 de 15 de noviembre de 2012, calculando preliminarmente un adeudo de 173.170 UFV por los periodos observados, el 31 de diciembre de 2012, se emite la R.D. N°17-00634-2012 de 28 de diciembre intimando al pago de 173.170 UFV por concepto de tributo omitido, intereses y sanciones por los periodos fiscales febrero, abril y julio a diciembre de 2008 y multa por incumpliendo de deberes formales.(Fs. Fs. 1 a 245 anexo3).

La anterior Resolución Administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0533/2013 de 24 de junio de 2013 que resolvió confirmar la R.D. N°17-00634-2012, la citada Resolución de Alzada, fue impugnada el 16 de julio de 2013 por la Empresa Redes y Servicios Integrados S.A., mediante Recurso de Jerárquico, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1952/2013 de 28 de octubre de 2013 revocando parcialmente la resolución de Alzada, respecto a las facturas Nos. 674608,3958,3960, por esta debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, además de la factura N° 0(DUI C-10500)por tratarse del pago efectivo del IVA por importación dejando sin efecto la deuda tributaria de 101.357 UFV equivalente a Bs. 182,456 que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago correspondiente al IVS de los periodos enero ,abril y diciembre de 2008, manteniendo firme y subsistente la por 71.763UFV.(fs.1 a 199 anexo 1 y fs. 200 a 403 de anexo 2).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró lo previsto por el art. 35 inciso c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, así como los derechos a la defensa y debido proceso del contribuyente reconocidos por los arts. 115. II y 117.II de la C.P.E. al no haber dispuesto la nulidad de la notificación de la Vista de Cargo y R.D. N° 17-00634-12 de 28 de diciembre de 2012.

Si los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal declarado por el sujeto pasivo no fueron valorados correctamente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica impugnada violando el art. 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21350 que Reglamenta el IVA.

4.2 Análisis y resolución.

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

Con relación al primer objeto de controversia, la empresa demandante alega que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró lo previsto por el art. 35 inciso c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, así como los derechos a la defensa y debido proceso reconocidos por los arts. 115. II y 117.II de la C.P.E. al no haberse dispuesto la nulidad de la notificación de la vista de cargo y R.D. N° 17-00634-12 de 28 de diciembre de 2012, a pesar de haber evidenciado el incumplimiento del procedimiento establecido, como se mencionó y demostró en Alzada e instancia Jerárquica.

Se debe precisar que este aspecto ya fue objeto de impugnación tanto en instancia de Alzada así como en Jerárquico, habiéndose concluido que si bien efectivamente hubo alguna irregularidad en cuanto al notificación con la Vista de Cargo; sin embargo la finalidad de la comunicación fue cumplida, de hacer saber al contribuyente de los cargos preliminares establecidos, como consecuencia de ello, la empresa demandante a través de su representante ofreció pruebas de descargo contra la citada Vista de Cargo el 27 de diciembre de 2012, como se tiene de fs. 200 a 219 de anexo 3, misma que constituye una notificación tácita establecida en el art. 88 del Cód. Trib., que establece lo siguiente: "Se tiene por practicada la notificación tácita, cuando el interesado a través de cualquier gestión o petición, efectúa cualquier acto o hecho que demuestre el conocimiento del acto administrativo. En este caso, se considerará como fecha de notificación el momento de efectuada la gestión, petición o manifestación". En cuanto a la notificación con la resolución Determinativa que sería absolutamente nula en atención a que fue practicada a las 21:45 del día lunes 31 de diciembre de 2012, cuando de acuerdo a la previsto en el art. 4 inc. 4 del código tributario se entiende por momentos y días hábiles aquellos en los que la Administración Tributaria cumple sus funciones, al respecto, se estableció en instancia recursiva que la Administración Tributaria en uso de sus facultades conferidas en el art. 64 de la L. N° 2492 emitió las Resoluciones Administrativas Nos. 13-00495-12 y 13-00549-12, con el fin de habilitar horas extraordinarias durante los actuados de notificación, por lo tanto la notificación efectuada es completamente válida tomándose en cuenta que su finalidad fue igualmente cumplida y en virtud de la cual el contribuyente impugnó la citada resolución determinativa dentro del plazo establecido en la normativa tributaria en pleno uso de su derecho a la defensa.

En definitiva para que pueda considerarse la indefensión absoluta es preciso que el contribuyente este en total desconocimiento de las actuaciones de la Administración Tributaria que impidan materialmente asumir defensa, causándole un grave e irreparable perjuicio, aspecto que en caso de autos no ocurrió, al respecto la Sentencia Constitucional 1646/2011-R de 21 de octubre, estableció lo siguiente: "A través de la S.C. N° 0 335/2011-R de 7 de abril de 2011, enfatizó que: "...la finalidad de la notificación, no es cumplir una formalidad, sino que la determinación judicial o administrativa llegue a conocimiento del destinatario; en ese sentido, la S.C. N° 0 486/2010-R de 5 de julio, refirió: "...aun cuando la notificación sea defectuosa, pero que llegue a conocimiento de la parte, se tendrá por cumplida y como válida"... Asimismo, se ha establecido en la S.C. N° 0 575/2010 de 12 de julio que cita a su vez la S.C. N° 1845/2004-R de 30 de noviembre, que: "...desde una interpretación sistemática, se extrae que las garantías consagradas en el art. 16.II y IV de la C.P.E. abrg, y arts. 115.II y 117.I de la C.P.E., tienden a garantizar que la tramitación de los procesos judiciales o administrativos se desarrollen revestidos de las garantías del debido proceso; y dentro de ello, que el amplio e irrestricto derecho a la defensa no se constituya en un enunciado formal, sino que tenga plena

eficacia material; finalidad que no se cumple si las resoluciones judiciales no llegan a su destinatario..." En el presente caso la empresa demandante pudo conocer el contenido de la vista de cargo así como de la Resolución Sancionatoria, mismas que fueron impugnadas en su debida oportunidad, consiguientemente el contribuyente en ningún momento estuvo en estado de indefensión, ya que la validez de una diligencia de notificación constituye en un elemento de validez del acto administrativo y no es el acto administrativo como tal. En virtud de ello, se establece que no es factible pretender la nulidad de los citados actos administrativos, más aun cuando la nulidad impetrada no guarda correspondencia con la línea jurisprudencial generada por el tribunal constitucional mediante las SS.CC. N° 1786/2004-R de 12/08/04, S.C. N° 1262/2004-R de 10/08/04, S.C. N° 228/2006-R de 13/03/2006, que establecen: "(...) el error o defecto de procedimiento será calificado como lesivo al derecho al debido proceso sólo (...) cuando los defectos procedimentales provoquen indefensión material a la parte procesal que los denuncia y sea determinante para la decisión puesto que no tendría sentido jurídico alguno conceder la tutela y disponer se subsanen dichos defectos procedimentales, cuando al final de ellos se arribará a los mismos resultados a los que ya se arribó mediante la decisión objetada por los errores procesales (...)"

Acotando a lo manifestado el art. 36-II de la L. N° 2341 aplicable esta última supletoriamente en materia tributaria en mérito al art. 201 de la L. N° 3092. Estable lo siguiente: "No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma, sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados." Por lo que lo manifestado por la empresa demandante en sentido de que la Autoridad recurrida vulneró lo previsto por el art. 35 incisos c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, así como los derechos a la defensa y debido proceso reconocidos por los arts. 115. II y 117. II de la C.P.E., no es evidente conforme lo manifestado ampliamente.

Respecto a que Autoridad recurrida no hubiera valorado correctamente los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal declarado por el sujeto pasivo y en consecuencia se vulneró el art. 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21350 que Reglamenta el IVA, debemos señalar que de la revisión de obrados se establece, que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1952/2013 de 28 de octubre, revocó parcialmente la resolución de Alzada, respecto a las facturas Nos. 674608, 3958, 3960, por estar debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, además de la factura N° 0 (DUI C-10500) por tratarse del pago efectivo del IVA por importación y dejó sin efecto la deuda tributaria de 101.357 UFV equivalente a Bs. 182,456 que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago correspondiente al IVA de los periodos febrero, abril y diciembre de 2008, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria por 71.763 UFV, respecto de las 13 facturas restantes en el entendido de que el contribuyente no cumplió con lo dispuesto en numeral 4 del art. 70 del Cód. Trib., que establece que el contribuyente debe respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos o instrumentos públicos, conforme a disposiciones normativas, así como lo establecido en los art. 37 y 44 del Código de Comercio referida a los libros que los comerciantes están obligados a llevar y la forma de registro de sus operaciones, concluyéndose en dicha instancia jerárquica, que los comprobantes de egreso deben encontrarse respaldados con los recibos, pedidos, ordenes de entrega, partes de recepción, contratos y otros que sustenten la cancelación de una transacción y que dichos egresos deben ser verificados en los Libros mayores y los saldos de éstos, en los Estados Financieros, por lo que, la sola presentación de los citados comprobantes no permitió verificar la efectividad de las transacciones realizadas por las cuales se el computo del crédito fiscal.

En efecto de la revisión de los citados comprobantes de egreso presentados por la empresa tanto en etapa de determinación así como en instancia de Alzada y las facturas presentadas no cuentan con otra documentación que corroboren la efectiva realización de las transacciones, si bien se presentaron fotocopias de los cheques con los que se hubiera efectivizado el pago de las compras y servicios adquiridos; empero, en su mayoría están giradas a nombre de Julio C. Encinas que según manifestación de la propia empresa demandante es empleado de la empresa, en ese sentido no existe constancia del pago recibido por los verdaderos proveedores de los servicios.

Si bien es evidente conforme establece el art. 8 inc. a) de la L. N° 843 que el crédito fiscal resulta del: "importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art.15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto responsable del gravamen"; sin embargo, también el contribuyente debió aportar más prueba para desvirtuar las observaciones al crédito fiscal observado y que es línea jurisprudencial para este tribunal que para determinar la validez del crédito fiscal se debe realizar la persecución tanto del comprador como del vendedor de los bienes para reconocer, al primero el crédito fiscal y al segundo, las retenciones en la misma cantidad por impuesto al Valor Agregado, que en definitiva muestran si existió o no merma el ingreso fiscal a que el Estado tiene derecho, es decir se debe revisar tanto los libros contables, registros, libros de compras IVA, estados financieros, etc. para evidenciar si la operación se ha efectuado y en el presente caso la parte demandante no ha aportado la suficiente prueba creando duda sobre la validez de la operación.

De lo anotado se concluye que no son evidentes las vulneraciones acusadas por la empresa demandante en sentido de que la Autoridad recurrida no hubiera valorado correctamente los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal declarado por esta, en mérito a ello no corresponde acoger las pretensiones de la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 52 a 66, interpuesta por la Empresa Redes y Servicios Integrados S.A., representada por Ronald Eduardo Amelunge Paz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1952/2013 de 28 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



352

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 408 a 411, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1975/2013 de 04 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 514 a 518; réplica de fs. 543 a 545; dúplica de fs. 562 a 563; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia dentro del plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 408 a 411), con los siguientes fundamentos:

La Autoridad de Impugnación Tributaria, interpreto erróneamente el art. 7 del D.S. N° 28815 concordante con la disposición Transitoria segunda de la DND N° 10-0020-06, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1975/2013 dispuso: "XVII. Consecuentemente debe entenderse que lo dispuesto por la instancia de alzada, es decir, la interpretación de que el Acto emitido por la Administración Tributaria negando la exención no se ajusta a derecho, al haber cobrado firmeza como consecuencia de la interposición del recurso jerárquico, se constituye en una verdad jurídica demostrada en debido proceso, siendo procedente lo solicitado por el contribuyente por lo que el SIN debió emitir un Resolución aceptando la exención pedida, en lo referido a las cuentas Nos. 99172217 y 991722025. De esta manera, puede aseverarse que de haber obrado conforme a derecho, debió concederse la exención desde 10 de agosto de 2006, debiendo tomarse en cuenta demás, que la Administración Tributaria es la Autoridad llamada por norma a dar curso a la misma. xviii. al respecto cabe poner de manifiesto que el código tributario efectos de evitar arbitrariedades en cuanto a la aplicación de la norma por parte de la administración tributaria establece en el parág. IV del Jr.195 de la L. N° 2492 (C.T.B.) que la interposición de los recursos de alzada y jerárquico tiene efecto suspensivo, lo que conlleva en el presente que la vigencia de la exención de ITF e encuentre en suspenso hasta que se determine si corresponde o no la autorización de la exención; por lo que si bien la resolución de alzada STR/LPZ 0010/2007 de 12 de enero de 2007, al haber adquirido firmeza es de cumplimiento obligatorio, lo es cuando la autorización de la exención del ITF de las cuentas Nos. 99172217 y 991722025, debiendo retrotraerse la vigencia de la exención hasta el 10 de agosto de 2006, fecha en la que se notificó la R.A. N° 15-8-0306-06 de 9 de agosto de 2006, puesto que al haber establecido la Superintendencia Tributaria Regional La Paz (ahora autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz) que procedía la exención por las referidas cuentas, lo correcto era que la Administración Tributaria en la R.A. N° 15-8-0306 autorice la exención por tales cuentas, misma que hubiese estado en vigencia de acuerdo al procedimiento previsto en los arts. 7 del D.S. N° 28815, concordante con el art. 6, parág. I y disposición transitoria segunda de la RND N° 10-0020-06, con la notificación de la Resolución Administrativa al Banco Bisa SA. El 10 de agosto de 2006; lo contrario generaría inseguridad jurídica a los contribuyentes que en uso a su derecho al defensa recurren de Alzada o Jerárquico, determinándose así que se vean perjudicados con la pérdida de beneficio y/o derecho por el tiempo que dure el trámite de su recurso.

xix. En función a lo expuesto, es evidente que corresponde que el contribuyente se beneficie con la exención el ITF por las cuentas Nos. 99172217 y 991722025 desde el 10 de agosto de 2006 fecha en la cual debió ser notificada al agente de recepción y percepción y no así desde que adquirió firmeza la Resolución de alzada, puesto que si bien es un actos ejecutable, lo es en cuanto a la procedencia de la exención del ITF por la referidas cuentas, no en cuanto a la vigencia del exención que es establecido de acuerdo al procedimiento previsto para la formalización del mismo, de acuerdo a la Art. 7 del D.S. N° 28815, concordante con el art. 6, Parág. I y disposición transitoria segunda de la RND N° 10-0020-06, y 20 Parág. I de la L. N° 2492 (C.T.B.)". refiere que la administración tributaria emitió la R.A. N° 15-8-308-06, la cual fue impugnada y producto de ello se emitió la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA0010/2007 la cual adquirió firmeza, y que la

administración tomó en cuenta la exención a partir del 07 de febrero de 2007 y por consiguiente se dispuso el rechazo de los períodos 08,09, 10,11, 12/2006, 01 y 02/2007 correspondiente a impuesto a las transacciones financieras. Que la AGIT interpretó erradamente la normativa tributaria pues tomó en cuenta la fecha de notificación (10/08/2006) con la R.A. N° 15-8-306-06, pues esta fue impugnada y producto de la misma se emitió la resolución de recurso de alzada STR/LPZ/RA 0010/2007 la cual adquirió firmeza el 07 de febrero, siendo solo a partir de esa fecha Título de ejecución tributaria, antes no, consecuentemente corresponde el rechazo a la declaraciones juradas rectificatorias de form. 166 (Impuesto a las Transacciones Financieras) por los citados periodos, no se puede retrotraer la fecha de autorización y formalización de la exención de la cuentas Nos. 99172217 y 991722025 al 10 de agosto de 2006,mas al contario, se debe aplicar correctamente la norma considerando que fue a partir de la notificación (08 de mayo de 2007)con la R.A. N° 15-8-0075-07 en la cual se autorizó y formalizó la exención, según el art. 7 del D.S. N° 28815 concordante con la disposición transitoria segunda de la RND N° 10-0020-06, demostrándose la errada postura de la AGIT al considerar una fecha distinta con la cual se pretende dar curso a la solicitud de exención del ITF al Banco Bisa S.A., con un análisis segado de la norma tributaria.

De la inaplicabilidad de la resolución de recurso de alzada STR/LPZ/RA 0010/2007 de manera retroactiva, señala que la referida resolución adquirió firmeza el 07 de febrero, dicho acto es sujeto a ejecución desde dicha fecha en sujeción a los arts. 108 y 214 de a la L. N° 3092. Consiguientemente la administración procedió conforme señala la norma no pudiendo retrotraerse a la fecha en que se emitió la R.A. N° 15-8-306-06, asimismo se debe considerar lo dispuesto por el art. 123 de la Constitución Política del Estado, pues la ley solo dispone para lo venidero, en cuanto a actos administrativos, a partir de la notificación con el mismo, tal como dispone el art. 32 parág. I de a la L. N° 2341, por lo que la citada Resolución de Alzada surte efectos a partir de su emisión no pudiendo tomarse en cuenta como efecto retroactivo al 10 de agosto de 2006 fecha en la cual se notificó con la R.A. N° 15-8-306 de rechazo.

Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1975/2013 del 4 de noviembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II. Contestación de la demanda.

Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 21 de febrero de 2014 (fs. 413) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 514 a 518), con los siguientes argumentos:

Respecto a la interpretación errónea el art. 7 del D.S. N° 28815 concordante con la disposición transitoria segunda de la RND N° 10-0020-06, señaló que el art. 6, parágs. II y II del D.S. N° 28815, para beneficiarse con la exención, el titular de las cuentas del patrimonio autónomo debe identificar la cuenta ante el SIN mediante declaraciones juradas a los fines indicados para cada caso; la realización de operaciones distintas a las indicadas anulará la autorización otorgada por el SIN asimismo los arts. 10 de la L. N° 3446 y 9 del D.S. N° 28815, la recaudación, fiscalización y cobro de ITF, está a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales, la que deberá establecer los libros, registros u otros mecanismos que sean necesarios para la recaudación, fiscalización y cobro del impuesto. Por otro lado, el art. 8 del citado Decreto Supremo, señala que el uso indebido del beneficio, dará lugar a que el mismo quede sin efecto inmediatamente mediante comunicado oficial al agente de retención o percepción, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización del SIN y ejecución por importes del ITF adeudado hasta ese momento. El art. 6 párraf. I numeral 3 del Cód. Trib., establece que solo la ley puede otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.

Asimismo de acuerdo al art. 8 del citado código, las normas tributarias en exenciones tributarias, serán interpretadas de acuerdo al momento literal, el art. 19 de la L. N° 2492, señala que: I. La exención es la dispensa de la obligación tributaria, materia; establecida expresamente por ley. II La ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. El art. 20 de la L. N° 2492 señala que I. cuando la Ley disponga expresamente que las exenciones deben ser formalizadas ante la Administración correspondiente, las exenciones tendrán vigencia a partir de su formalización .II La exención no se extiende a los tributos instituidos con posterioridad a su establecimiento. III. La Exención, con plazo indeterminado aun cuando fuera otorgada en función de ciertas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior. IV. cuando al exención esté sujeta a plazo de duración determinado, la modificación o derogación de la ley que la establezca no alcanzará a los sujetos que hubieran formalizado o hubieran acogido a la exención, quienes gozan del beneficio hasta la extinción de su plazo. El art. 68 de a la L. N° 2492, indica que constituyen derechos de sujeto pasivo los siguientes: "2. A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos". El art. 195 del a L. N° 3092 parág. IV, establece que la interposición del recurso de Alzada así como del Jerárquico, tienen efecto suspensivo. De Acuerdo al art.7 parág. II numeral 2.5 inciso d) del Resolución Normativa del Directorio 10-0020-06, vigente a la fecha de presentación de la solicitud de exención (4 de agosto de 2006), en el caso de fideicomiso bancario, el solicitante debe presentar para el goce de la exención: a) copia legalizada de la autorización de la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras para la apertura de la sección Fideicomiso; b) Fotocopia legalizada del Testimonio de Constitución del Fideicomiso, acreditando su existencia, tipo de fideicomiso constituido, objeto, detalle de cuentas a nombre del fideicomiso y demás condiciones conforme a lo dispuesto por la normativa aplicable; y c) Balance de apertura de constitución de patrimonio autónomo.

Transcribiendo inextenso los puntos I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII y IX de la resolución jerárquica impugnada y línea doctrinal de dicha autoridad respecto al principio de preclusión, así como la S.C. N° 0852/2010 de 10 de agosto, finalizó señalando que los argumentos de la

demanda no son evidentes, y que la resolución jerárquica cuestionada, fue dictada en estricta sujeción a los solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en casa uno de los argumentos de la citada Resolución Jerárquica.

Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Respuesta del tercero interesado.

Fundamentos del tercer interesado.

El tercer interesado Banco Bisa S.A. representada por el Franco Antonio Mauricio Urquidi Fernández fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 415 a 428) e apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial que cursa a fs. 495 a 507, con los siguientes fundamentos:

Refiere que dicha entidad financiera suscribió contrato de fideicomiso por el cual se ha constituido en fiduciario de International Air Transport Association IATA, en virtud de dicho contrato se creó un patrimonio autónomo con todos los ingresos y cuentas por cobrar de IATA, constituyéndose determinados cuentas bancarias para el manejo de dichos recursos, al amparo de las disposiciones contenidas en el literal i) del art. 9 de la L. N° 3446 Ley del impuesto a las Transacciones Financieras ITF de 21 de julio de 2006 y lit. j) del art. 6 del D.S. N° 28815 Reglamento del ITF y las RND N° 10-0020.06 y 10.0021.06, presentó declaraciones juradas a fin de solicitar la autorización de exención del ITF de las cuentas fiduciarias del patrimonio autónomo, en dicha oportunidad la administración demandante rechazó la solicitud de autorización de exención de las cuentas fiduciarias, ante ese rechazo se interpuso el correspondiente recurso de Alzada que fue resuelto por resolución de recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0010/2007 de 12 de enero de 2007 revocando parcialmente la R.A. N° 15-8-306-06 declarando procedente la exención del pago del ITF de las cuentas fiduciarias Nos. 99172217 y 991722025, al no presentarse recurso jerárquico mediante auto de 7 de febrero de 2007 se declaró firme la citada resolución, con ese antecedente el 16 de marzo de 2006 por memorial se solicitó el reconocimiento expreso de la exención del ITF para las dos cuentas, se aclare la vigencia la misma y se confirme al banco el derecho de repetición mediante compensación, solicitud que fue atendida inicialmente por R.A. N° 15-8-075-07 de 26 de abril de 2007 autorizando la exención de las dos cuentas, ante la falta de respuesta de los otros puntos, solicitó aclaración de la citada resolución en respuesta el SIN emitió Cite: DTJCC/ATJ-GRACO N° 001/2007 de 22 de agosto de 2007 señalando que la vigencia debía correr a partir del 7 de febrero de 2007 fecha de ejecutoria del resolución de Alzada.

Rechazo a la posición el SIN respecto a la supuesta interpretación errónea el art. 7 del D.S. N° 28815 concordante con la disposición transitoria segunda de la RND N° 10-0020-06 e inaplicabilidad de la resolución de Alzada, refiere que la demanda interpuesta por el SIN no fundamenta ni señala el agravio inferido por la AGIT a la entidad demandante tampoco indica donde radica dicha interpretación errónea; sin embargo, la AGIT en la resolución impugnada evaluó los antecedentes del proceso y la prueba presentada por dicha entidad cumpliendo los preceptos jurídico administrativos que rigen su actuación como el principio de sometimiento pleno a la Ley, de legalidad y verdad material. Antes de ingresar la tema de fondo la AGIT fundó su decisión indicando que el SIN debió considerar no solo los efectos jurídicos de la suspensión de un acto administrativo como consecuencia de la interposición del recurso de Alzada, sino también lo dispuesto en el parág. I. del art. 20 del Cód. Trib., así como lo dispuesto en la L. N° 3446 y el D.S. N° 28815, que indican que las exenciones entraran en vigencia a partir de la comunicación al agente de retención o percepción, e decir a partir del 10 de agosto de 2006 fecha en la cual se comunicó al banco con la R.A. N° 15-8-0306-06.

De manera ilegal la Administración Tributaria desconoce normas legales y principios doctrinarios que establecen que la vigencia de una exención expresamente determinada por Ley esa partir de su formalización, en el caso a partir del 10 de agosto de 2006, que si bien en un principio se rechazó la autorización de este beneficio de exención dispuesta por L. N° 3446, fue revocada parcialmente por la resolución de Alzada, por lo que sus efectos jurídicos son válidos. A mayor abundamiento y salvaguardando el principio de seguridad jurídica que debe regir los actos de la Administración pública, la declaratoria de firmeza de la resolución de recurso de Alzada N° STR/LPZ/RA 0010/2007 no significa que la exención establecida por ley tenga efectos válidos a partir de la emisión de dicha declaratoria, sino todo lo contrario. concluyó manifestando que la posición del SIN es equívoca y atenta sus derechos e intereses distorsionando los hechos de manera subjetiva dejando de lado la aplicación de la norma que de forma arbitraria pretende el cobro de impuestos que se encuentran reconocidos por la propia administración.

Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grande contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1975/2013 de 4 de noviembre.

IV. Antecedentes administrativos.

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

El 6 de abril de 2011 Roberto Fidel Zenteno Mendoza en representación del Banco Bisa S.A. e IATA, reitera la aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias por el ITF de los periodos agosto/2006 a febrero/2007, realizada el 4 de marzo de 2010, en él solicitó la aprobación de declaraciones juradas en línea de acción de repetición por el ITF periodos Agosto 2006 a febrero de 2007, por la suma de Bs. 726,582, posteriormente el 17 de octubre solicita se dé continuidad a su solicitud de aprobación de la declaraciones rectificatorias, indicando

que presentó memoriales el 23 de marzo y 31 de mayo de 2011 en que solicitó pronunciamiento sobre el trámite de rectificación considerando previamente los fundamentos expuestos en memorial M-144/2011 presentado el 3 de junio de 2011.

El 7 de diciembre de 2012 la administración emite informe Cite: SIN/GGLPZ/DF/VE-INF/03143/2012, en la que estableció que de acuerdo al Resolución de Recurso de Alzada N° STR/LPZ/RA 0010/2007 y art. 7 del D.S. N° 28815 la exención se hace efectiva a partir de la notificación al agente de retención o percepción, que la R.A. N° 15-8-075-07 de 26 de abril de 2007 autorizó la exención del ITF de las cuentas fiduciarias Nos. 99172217 y 991722025, y ante la solicitud de aclaración del Banco BISA respondió que era desde el 7 de febrero de 2007, fecha en la cual se declaró la firmeza Recurso de Alzada N° STR/LPZ/RA 0010/2007, que los periodos rectificadas (agosto a diciembre de 2006 y enero de 2007) anteriores a dicha fecha fueron rechazados, respecto al periodo febrero de 2007, si bien se observó los primeros 7 días, rechazó la misma sin perjuicio que el contribuyente presente nuevamente el trámite de rectificación por los días restantes.(Fs. 1 a 193 y 201 a 400 Cuerpo 1 y 2).

El 22 de marzo de 2013 la Administración Tributaria mediante cédula notifica al contribuyente con la R.A. N° 23-0421-2012 de 7 de diciembre de 2012, que resuelve rechazar las declaraciones juradas rectificatorias del ITF de los periodos agosto diciembre 2006 y enero y febrero 2007, Acto Administrativo que fue recurrido por el Banco BISA S.A. el 15 de abril de 2013 vía Recurso de Alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RAV 0762/2013 de 8 de julio, que resolvió revocar totalmente la R.A. N° 23-0421-2012, dejando sin efecto el rechazo de declaraciones rectificatorias del F. 166 ITF de los periodos agosto a diciembre 2006 y enero febrero 2007 debiendo previamente la administración proceder a revisar la documentación que ampara las declaraciones rectificatorias para su aprobación conforme el parág. II del art. 28 del D.S. N° 27310 determinación que fue objeto de recurso jerárquico por parte de la administración tributaria, el 30 de julio de 2013, emitiéndose al efecto la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1975de 4 de noviembre de 2013 que confirmó la resolución de alzada.(1 a 236 Anexo 1).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si es evidente que la Autoridad de Impugnación Tributaria en resolución jerárquica impugnada interpretó erradamente el art. 7 del D.S. N° 28815 concordante con la disposición transitoria segunda de la RND N° 10-0020-06, por lo que corresponde el rechazo a las declaraciones juradas rectificatorias de Form. 166 (Impuesto a las Transacciones Financieras) por los periodos agosto a diciembre de 2006 y enero y febrero de 2007.

4.2 Análisis y resolución.

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

De los antecedentes remitidos a este Tribunal se establece que el Banco BISA S.A. suscribió un contrato de fideicomiso por el cual se constituyó en fiduciario de la Asociación de Transporte Aéreo Internacional IATA, en virtud del cual conformó un patrimonio autónomo con todos los ingresos y cuentas por cobrar de IATA, constituyéndose determinadas cuentas bancarias para el manejo de dichos recursos, el sujeto pasivo al amparo de lo establecido en el art. 9 inc. i) de la L. N° 3446 que crea el Impuesto a las Transacciones Financieras ITF de 21 de julio de 2006 y el art. 6 inc. j) del D.S. N° 28815 Reglamento del ITF y las RND N° 10-0020.06 y 10.0021.06, presentó declaraciones juradas a fin de solicitar a la Administración Tributaria la autorización de exención del ITF de las referidas cuentas fiduciarias, solicitud que fue rechazada por R.A. N° 15-8-306-06 de 9 de agosto de 2006, como consecuencia de ello el Banco BISA S.A., interpuso recurso de Alzada, que fue resuelto por resolución de recurso de alzada STR/LPZ/RA 0010/2007 de 12 de enero de 2007, revocando parcialmente la R.A. N° 15-8-306-06 y declaró procedente la exención del pago del ITF de las cuentas fiduciarias Nos. 99172217 y 991722025, aclarando que las otras dos cuentas fiduciarias fueron excluidas por no estar consignadas en la Escritura Pública N° 343/2005, al no presentarse recurso jerárquico, por Auto de 7 de febrero de 2007 se declaró firme la citada Resolución de Alzada.

Posteriormente el Banco BISA S.A. requirió a la Administración el reconocimiento mediante Resolución expresa de la exención del ITF a favor de las 2 cuentas fiduciarias, así como la vigencia de la exención desde el 10 de agosto de 2006 y se confirme a favor de la entidad financiera el derecho de repetición mediante compensación del ITF indebidamente pagado desde el 10 de Agosto de 2006, por R.A. N° 15-8-075-07 de 26 de abril de 2007, la administración autorizó la exención de las citadas cuentas fiduciarias, ante la falta de respuesta de los otros puntos planteados el Banco reiteró su petición y la Administración en respuesta por CITE: DTJC/ATJ-GRACO N° 001/2007 de 22 de agosto, señaló que la vigencia de la exención debía correr a partir de 7 de febrero de 2007, fecha en la cual se declaró la firmeza de la Resolución de Alzada. Posteriormente el sujeto pasivo solicitó la rectificación de las Formularios 166 del ITF de los periodos fiscales agosto/2006 a febrero 2007 con el antecedente de que fue reconocida la exención del cuentas fiduciarias, a dicho efecto se emitió la R.A. N° 23-0421-2012 de 7 de diciembre de 2012, rechazando las declaraciones juradas rectificadas, en atención a que las mismas son anteriores a 7 de febrero de 2007, Acto administrativo que fue revocado por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RAV 0762/2013 confirmada por la Resolución Jerárquica ahora impugnada.

Con los anteriores antecedentes, se tiene que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, cuestiona la determinación asumida por la Autoridad Jerárquica e indica que la misma incurrió en interpretación errónea de la normativa tributaria contenida en el art. 7 del D.S. N° 28815 concordante con la disposición Transitoria Segunda de la RND N° 10-0020-06, puesto que no se tomó en cuenta que la resolución de recurso de alzada STR/LPZ/RA 0010/2007 adquirió firmeza el 07 de febrero de 2007, siendo a partir de esa fecha el título de ejecución tributaria, antes no, consecuentemente correspondería el rechazo a las declaraciones juradas rectificatorias de Form. 166 ITF por los periodos agosto 2006 a febrero de 2007, sobre esta materia se tiene que la exención es una figura jurídica tributaria, en

virtud de la cual se eliminan de la regla general ciertos hechos o situaciones imponderables, por razones de seguridad, conveniencia o política económica, etc., por su parte el Código Tributario en su art. 19 establece: "Exención es la dispensa de la obligación tributaria; establecida expresamente por ley. II. La ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración", La L. N° 3446 de 21 de julio de 2006 que crea el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) en su art. 9 inciso i) dispone que están exentos de dicho impuesto "Los créditos y débitos en cuentas de Patrimonios Autónomos, con excepción de los débitos efectivamente cobrados por el fideicomitente o beneficiario; los créditos y débitos en cuentas de Patrimonios Autónomos administrados por las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP);", disposición que es concordante con el art. 6 parág. I inciso j) del D.S. N° 28815 que reglamenta el impuesto a las transacciones financieras, asimismo el art. 7 establece lo siguiente: "(Autorización) Las cuentas alcanzadas por las exenciones indicadas en el artículo precedente, excepto las referidas en los incisos c), d), e), g), h), l) segundo párrafo, o), p) y r) del Parág. I, deberán ser autorizadas en forma específica por el SIN; las referidas en los incisos c), d), e), g), h), l) segundo párrafo, o), p) y r), serán autorizadas con carácter genérico por el SIN. Estas autorizaciones serán comunicadas por el SIN a las entidades que deban cumplir la función de agentes de retención y/o percepción del Impuesto, dentro de las veinticuatro (24) horas de emitida la autorización correspondiente; entrarán en vigencia a partir de la comunicación al agente de retención o percepción. Los medios e instrumentos de autorización y sus formalidades serán definidos por el SIN mediante resolución", por otro lado, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-06 vigente en el periodo dispone: "El procedimiento para la formalización de las exenciones comprendidas en los incisos a), f), i), j), k) primer párrafo del l), m), y n) del art.6 del D.R., será el siguiente: 1.1 Los sujetos pasivos del Impuesto a las Transacciones Financieras deberán presentar su solicitud ante la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, mediante Declaración Jurada Formulario N° 167 cumpliendo los requisitos exigidos en la presente Resolución para cada una de las exenciones. 1.2 La Gerencia Distrital o GRACO de cada jurisdicción, una vez que verifique el cumplimiento de requisitos, autorizará o no la exención mediante Resolución Administrativa expresa en el plazo de tres (3) días, y será notificada en estrados al solicitante. Cuando la resolución administrativa se pronuncie por la autorización, será comunicada por las Gerencias Distritales o Gerencias GRACO del Servicio de Impuestos Nacionales al agente de retención o percepción correspondiente en el plazo de 24 horas de emitida la Resolución. Dicha comunicación será realizada en las oficinas del agente de retención o percepción de la jurisdicción donde la solicitud fue presentada."

De la normativa glosada, se establece que el beneficio de la exención del ITF respecto a las cuentas fiduciarias Nos. 99172217 y 991722025 solicitada por el sujeto pasivo ante la administración, tienen vigencia desde el 10 de agosto de 2006, fecha en la cual se notificó al Banco BISA S.A. como agente de recepción y percepción con el rechazo de la R.A. N° 15-8-306-06, revocada por la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0010/2007, y no así desde que esta última adquirió firmeza (07 de febrero de 2007), toda vez que dicha Resolución establece la ejecución en cuanto a la procedencia de la exención es en cuanto a la procedencia de la exención del ITF por la referidas cuentas por el efecto suspensivo de la misma establecida en el art. 95.IV del Código Tributario en ese entendido la vigencia de exención se encuentra claramente establecida por el art.7 del D.S. N° 28815, concordante con el art.6, parág. I y Disposición Transitoria Segunda de la RND N° 10-0020-06, asimismo el art. 20 parág. I de la L. N° 2492, respecto a la vigencia e inaceptabilidad de las exenciones establece: "Cuando la ley disponga expresamente que las exenciones deben ser formalizadas ante la Administración correspondiente, las exenciones tendrán vigencia a partir de su formalización."

En conclusión, se debe manifestar que la resolución impugnada actuó correctamente al haber confirmado la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RAV 0762/2013 de 8 de julio, que resolvió revocar totalmente la R.A. N° 23-0421-2012, dejando sin efecto el rechazo de las declaraciones rectificatorias del F. 166 ITF de los periodos agosto a diciembre 2006 a febrero 2007, no siendo evidente que se hubiera efectuado errónea interpretación del art. 7 del D.S. N° 28815 concordante con la disposición Transitoria Segunda de la RND N° 10-0020-06, en ese sentido este tribunal considera que no se debe revocar la resolución impugnada como fue solicitado por la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 408 a 411, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1975/2013 de 04 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



353

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 37 a 43 vta., en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ-1924/2013 de 23 de octubre emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 81 a 86, la réplica de fs. 91 a 94, dúplica de fs. 98 y 98 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho.

Señaló que la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante orden de verificación N° 0012OVI09038, de acuerdo al alcance consignado en la Orden, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Pharmatech Boliviana S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) Crédito Fiscal, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2010, de la verificación practicada se comprobó sobre base cierta que contribuyente no determinó el IVA de acuerdo a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas datos que difieren de los verificados por la fiscalización y/o inspección actuante, infringiendo normas tributarias, motivo por el cual, se ajustaron las bases imponibles liquidándose el tributo sobre la base de las facturas observadas y declaradas por el contribuyente en su libro de compras IVA, originando reparos en el IVA por los periodos comprendidos en el alcance de la verificación, asimismo se labraron Actas por Contravención Tributaria Nos. 56240, 56241 y 56242, por incumplimiento de deberes formales. Agrega que, practicada la liquidación previa de adeudos, se estableció el monto de UFVs 44.639,34 equivalente a Bs. 80.263,76 por concepto de IVA, que incluye el tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales emergentes de las actas por contravención tributaria y la calificación de la conducta.

Continúa señalando que girada la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09038-0826/2012, de 18 de diciembre, fue notificada el 24 del mismo mes y año al contribuyente Pharmatech Boliviana S.A. por lo que el contribuyente el 23 de enero de 2013, presentó descargos, sin embargo los mismos no fueron suficientes para desvirtuar las observaciones de la administración tributaria, en consecuencia el 21 de marzo de 2013, se emitió la R.D. N°17-00031-2013, que fue impugnada por el contribuyente mediante recurso de alzada presentado el 12 de abril de 2013 y resuelto con resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0646/2013, que anula la resolución determinativa, razón por la cual la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, el cual es resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1924/2013 de 23 de octubre, con la cual confirmó la resolución de alzada, pretendiendo que se le tome juramento al sujeto pasivo de presentación de pruebas de reciente obtención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Realizando una transcripción de la Fundamentación técnico-jurídica contenida en la resolución Jerárquica (IV.4.2.) señaló que, de manera apresurada la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) estableció que la prueba de reciente obtención debió ser valorada, y que para dicho fin la administración tributaria debió solicitar prórroga excepcional para emitir la resolución determinativa, dando a entender que el memorial de ofrecimiento de prueba de reciente obtención de 22 de marzo de 2013, fue presentado oportunamente conforme dispone el art. 81 de la L. N° 2492.

Transcribiendo el art. 81 de la L. N° 2492 (C.T.B.), argumentó que dicha norma legal dispone que deben rechazarse las pruebas que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria no hubieran sido presentadas, o habiéndose dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación no hubieran sido presentadas hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, en el presente caso, Pharmatech, presentó solicitud de juramento de reciente obtención el 22 de marzo de 2013, cuando ya había sido emitida la resolución determinativa que data de 21 de marzo de 2013, por tanto, pretender que la Administración Tributaria proceda a recibir el juramento de presentación de pruebas de reciente obtención vulnera el art. 81 del Cód. Trib., en razón a que las pruebas son admisibles sólo cuando cumplen con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las que habiendo sido requeridas y existiendo el compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, por consiguiente cualquier presentación de documentación de manera inoportuna, debe ser rechazada en cumplimiento del art. 81 de la L. N° 2492, bajo el principio constitucional de legalidad, supremacía constitucional y jerarquía normativa.

Puntualizó que la ley no dispone que la resolución determinativa debe ser emitida y notificada el último día (60), situación que sería inaplicable por la necesidad de los días para la notificación, considerando que el art. 99 parág. I de la L. N° 2492, establece que se dictará y

notificará la resolución determinativa dentro del plazo de 60 días, aspecto por el cual la Administración Tributaria procedió a emitir su acto administrativo con el plazo suficiente para la respectiva notificación del mismo, en ese sentido, pretender ampliar un plazo señalado por una norma expresa es completamente ilegal.

Alegó que el recurrente desde la notificación con la orden de verificación y posterior notificación con la vista de cargo, tenía conocimiento de la documentación requerida, en consecuencia, quien pretenda presentar pruebas de reciente obtención deberá probar que la omisión en su presentación oportuna, no fue por causa propia, aspecto que el sujeto pasivo no demostró, por lo que no corresponde anular un acto administrativo que cumple con todos los requisitos establecidos en la norma, más aún si el contribuyente no se molestó en presentar toda la documentación requerida, ni la prueba ofrecida como de reciente obtención y comprometida para su presentación hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, no obstante de que la vista de cargo, puntualmente establecía la ausencia de los Libros y Registros Contables, Inventarios y Balances de la Contabilidad General prevista por los arts. 36 y siguientes del código de comercio.

Manifestó que no es procedente la nulidad de obrados ya que la resolución determinativa cumple a cabalidad lo dispuesto por el art. 99 de la L. N° 2492, pues ha sido emitida con los fundamentos de hecho y de derecho, y con la valoración de los descargos presentados por el contribuyente, los cuales fueron insuficientes al no cumplir con todas las exigencias establecidas en la normativa tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia revocando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1924/2013 de 23 de octubre, y en definitiva se declare firme y subsistente la resolución determinativa 17-00031-13 de 21 de marzo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 16 de junio de 2014, cursante de fs. 81 a 86, señalando que no obstante la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar y precisar que el sujeto pasivo dentro del plazo para presentar descargos a la vista de cargo, el 23 de enero de 2013, presentó documentación probatoria, asimismo dejó constancia de existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos y anunció que presentará los mismos antes de la emisión de la resolución determinativa como prueba de reciente obtención, es así que el 22 de marzo de 2013, presentó documentación de descargo, solicitando se fije día y hora para el juramento respectivo, argumentando que se procedió a su desarchivo debido a que contrató servicios de almacenes de documentación de gestiones pasadas a la empresa RANSA SRL., conforme a factura adjunta; sin embargo el SIN el 25 de marzo de 2013 y el 3 de abril del mismo año, procedió a la notificación con la R.D. N°17-00031-13 de 21 de marzo de 2013 y con el Proveído N°24-00888-13 de 1 de abril de 2013, respectivamente, haciéndole conocer al contribuyente que encontrándose ya emitido el acto administrativo de carácter definitivo se encuentra imposibilitada de valorar la citada documentación.

Apuntó que, los arts. 81 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y 2 del D.S. N° 27874, establecen que las pruebas de reciente obtención pueden ser presentadas hasta el último día del plazo concedido en la ley a la administración para la emisión de la resolución determinativa o sancionatoria, por su parte, el art. 99 parág. I de la citada Ley determina que la resolución determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días. Añade que en el presente caso la Vista de Cargo fue notificada el 24 de diciembre de 2012, el plazo de descargo venció el 24 de enero de 2013, a partir del cual se dio inicio al cómputo de los 60 días para dictar y notificar la resolución determinativa el mismo que fenecía el 25 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo presentado pruebas de reciente obtención el 22 de marzo de 2013, es decir de manera oportuna; en consecuencia, al haber omitido la administración tributaria el señalamiento de día y hora para el juramento de reciente obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, vulneró el principio constitucional del debido proceso.

Señaló también que, conforme disponen los arts. 68 num. 7, 81 y 98 de la L. N° 2492 y art. 2 del D.S. N° 27874, el sujeto pasivo tiene el derecho de presentar pruebas para respaldar sus argumentos, y en caso de no poder presentarlas en plazo, le asiste el derecho de ofrecerlas o anunciar su posterior presentación, con el único requisito que establecen las referidas normas legales, vale decir, en cuanto a la forma realizando el juramento de reciente obtención respecto al impedimento para haberlas presentado oportunamente, y en cuanto al plazo, debe hacerlo antes que concluya el plazo de la administración tributaria para emitir la Resolución Determinativa, por lo que en el presente caso, el SIN debió esperar hasta el último día de plazo para la emisión de la misma y si consideraba que no podría dar cumplimiento con el plazo previsto en el parág. I del art. 99 de la L. N° 2492 (C.T.B.), pudo haber solicitado prórroga para la emisión del acto administrativo observando lo dispuesto por el art. 2 de la RND 10-0035-05, el cual establece que considerando la solicitud de presentación de prueba con juramento de reciente obtención, de acuerdo a lo establecido en el art. 2 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, podrá realizarse hasta el último día del plazo ordinario para la emisión de la resolución determinativa.

Concluye señalando que la Administración Tributaria al no considerar y valorar la prueba de reciente obtención presentada por Pharmatech Boliviana SA, incidió en la falta de fundamentación de hecho en la Resolución Determinativa establecida en el parág. II del art. 99 de la L. N° 2492, que dispone que la resolución determinativa debe contener requisitos mínimos, entre otros, la fundamentación de hecho y de derecho, la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, viciará de nulidad la resolución determinativa, concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.).

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda.

III. De la problemática planteada.

La controversia en el caso de autos, consiste en determinar si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la resolución de recurso de alzada que anuló obrados hasta la R.D. N°17-00031-13 de 21 de marzo de 2013, inclusive, disponiendo

que la administración tributaria señale día y hora para el juramento de prueba de reciente obtención del sujeto pasivo, vulneró el art. 81 del Cód. Trib., en relación con el art. 99 parág. I de la L. N° 2492.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

La Administración Tributaria, el 17 de agosto de 2012, notificó a Pharmatech Boliviana S.A. con la Orden de Verificación N°0012OVI09038 de 20 de junio de 2012, con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, habiendo solicitado la presentación de declaraciones juradas del IVA, libro de compras de los periodos observados, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso de verificación (fs. 2 a 4 del Anexo 3 de antecedentes administrativos).

Según actas de recepción de documentación de 24 de agosto y 14 de noviembre de 2012, Pharmatech Boliviana S.A. presentó a la Administración Tributaria documentación consistente en: Declaraciones Juradas, Libro de Compra Físico Da-Vinci, Facturas, Respaldos comprobantes de egreso, de devoluciones y constancias de pago, certificación y fotocopias de los cheques del Banco Económico S.A. y Extractos bancarios del Banco Económico (fs. 9 y 11 del Anexo 3).

El 14 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 56240 por registro en el libro de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal correspondiente a los periodos enero y marzo/2010, contraviniendo el art. 47 de la RND N°10-0016-07, imponiendo la multa de 1.500 UFV por cada periodo; 56241 y 56242 por el incumplimiento a deber formal de presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci LCV sin errores por el periodo fiscal enero/2010, contraviniendo el art. 47 de la citada RND, consignando una multa de 150 y 300 UFV's por el periodo febrero y marzo/2010 (fs. 390 a 392 del anexo 4).

El Informe Cite: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/03440/2012 de 18 de febrero de 2012, concluye que las notas de crédito no se encuentran dosificadas por la administración tributaria y no corresponden a la gestión 2010, por lo que en aplicación del art. 10 de la L. N°843 y 63 de la RND N°10-0016-07, no pueden considerarse válidas para el beneficio del crédito fiscal, y que el contribuyente al no presentar información suficiente no pudo demostrar si se realizaron las transacciones comerciales que dan origen al crédito fiscal, en consecuencia dichas facturas y notas de crédito no son válidas para el cómputo del crédito fiscal (fs. 394 a 402, anexos 4 y 5).

El 24 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N°0012-820-0012OVI09038-0826/2012, estableciendo sobre base cierta, la deuda tributaria preliminar de 44.639,34 UFV, que incluye tributo omitido, accesorios de Ley, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales; otorgando el plazo de 30 días para presentar descargos o pague la deuda determinada (fs. 403 a 418 del anexo 5).

El 23 de enero de 2013, el contribuyente presentó argumentos y documentación de descargos, solicitando que una vez verificados los mismos disponga en la resolución determinativa la inexistencia de cargos tributarios, salvando aquellos emergentes de las multas producto de errores formales expuestos en el libro de compras y ventas IVA, las cuales serán canceladas por la empresa antes de la emisión de la resolución determinativa. En el otrosí 3°. Indicó que en virtud a lo dispuesto por el art. 81 num. 2° del Cód. Trib., dejan constancia de la existencia de mayores elementos de descargo, tales como certificaciones de proveedores, documentos de respaldo de operaciones comerciales como ser extractos bancarios y otros, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la resolución determinativa (fs. 420 a 426 del anexo 5).

El 22 de marzo de 2013, el sujeto pasivo presentó pruebas de reciente obtención, solicitando se fije día y hora para el juramento correspondiente, el mismo que mereció el proveído N°24-08888-13 de 1 de abril de 2013, mediante el cual la administración tributaria le comunica que habiéndose emitido el acto administrativo y en consideración de los plazos previstos en la RND N°10-0035-05, se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada, por lo que devuelve dicha documentación (fs. 763 a 764 y 767 del anexo 6).

El 25 de marzo de 2013, la administración tributaria, notificó por cédula al representante de Pharmatech Boliviana S.A. con la R.D. N°17-00031-13 de 21 de marzo de 2013, que resolvió determinar de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente, por un monto de 44.950 UFV, equivalente a Bs. 81.788, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los periodos fiscales enero, febrero y marzo de la gestión 2010 (fs. 752 a 761 del anexo 6).

Pharmatech Boliviana S.A. planteó recurso de alzada, el mismo que fue resuelto con Resolución ARIT-SCZ/RA 0646/2013 de 5 de agosto de 2013, que anuló la R.D. N°17-00031-13 de 21 de marzo de 2013, con reposición de obrados hasta la emisión de una nueva resolución determinativa que valore la prueba ofrecida previo cumplimiento del procedimiento establecido en los arts. 81 de la L. N° 2492 (C.T.B.), 2 del D.S. N° 27874 y 2 de la RND 10-0035-05 (85 a 100 del anexo 1 y 227 a 239 del anexo 2).

Planteado el recurso jerárquico por la administración tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1924/2013 de 23 de octubre, con la cual resolvió confirmar la resolución de alzada, en consecuencia se anulan obrados hasta el vicio más antiguo, reponiendo actuados hasta la R.D. N°17-00031-13 de 21 de marzo de 2013, inclusive, disponiendo que la administración tributaria proceda a señalar día y hora para el juramento de reciente obtención del sujeto pasivo, a los efectos de lo establecido en el último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492 (C.T.B.), todo de conformidad a lo previsto en el inciso b), parág. I del art. 212 del Cód. Trib. (fs. 299 a 310 del anexo 2).

Así se inició el presente proceso contencioso administrativo que fue tramitado como ordinario de puro derecho, habiendo sido notificado al tercero interesado Pharmatech Boliviana S.A. conforme consta en la diligencia de fs. 59. Continuando con el trámite de la causa, el demandante presentó el memorial de réplica de fs. 91 a 94, en el que reiteró los argumentos que fueron desarrollados en la demanda, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 98, en el que asimismo la autoridad demandada se ratificó en los términos de la contestación de la demanda y siendo el estado de la causa, se decretó "autos para sentencia" por providencia de fs. 99.

V. Análisis de la problemática planteada.

A objeto de resolver el objeto de la litis, se efectúa las siguientes consideraciones:

Corresponde señalar que, el art. 115 de la C.P.E., establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa. Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. Por otra parte, el art. 68 del Cód. Trib., boliviano, establece que constituyen derechos del sujeto pasivo: 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Que el art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo en sus parágs. I y II, aplicable supletoriamente al caso por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, prevé que serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, sin embargo el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

En ese orden, el art. 81 de la L. N° 2492, establece: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

Por otra parte, el art. 98 de la citada Ley señala que, notificada la vista de cargo, el sujeto pasivo tiene el plazo perentorio de 30 días para formular y presentar los descargos que estime conveniente.

Seguidamente el art. 99 prevé que vencido el plazo de descargo previsto en el citado art. 98, se dictará y notificará la resolución determinativa dentro del plazo de 60 días, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la administración tributaria.

De la normativa precedentemente expuesta y los antecedentes administrativos desarrollados en el punto IV. del presente fallo, se evidencia que el contribuyente en el otrosí 3ro. del memorial presentado el 23 de enero de 2013, cursante de fs. 420 a 426 del Anexo 5, presentó descargos y dejó constancia de la existencia de mayores elementos de descargo, tales como certificaciones de proveedores, documentos de respaldo de operaciones comerciales como ser extractos bancarios y otros, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la resolución determinativa, por ello, el 22 de marzo de 2013, mediante el memorial que cursa a fs. 763 a 764 del Anexo 6, presentó pruebas de reciente obtención y pidió se fije día y hora para el juramento correspondiente, sin embargo, la Administración Tributaria con proveído N°24-08888-13 de 1 de abril de 2013, rechazó los mismos con el argumento que habiéndose emitido el acto administrativo y en razón a los plazos previstos en la RND N°10-0035-05 se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada, por lo que dispone se proceda a su devolución.

En ese contexto, se tiene que la Vista de Cargo al haber sido notificada el 24 de diciembre de 2012, el contribuyente tenía el plazo de 30 días para presentar descargos conforme dispone el art. 98 de la L. N° 2492 (C.T.B.), plazo que vencía el 24 de enero de 2013, dentro de dicho plazo el contribuyente presentó descargos con memorial de 23 de enero de 2013 y dejó expresa constancia que presentaría más documentación hasta antes de la emisión de la resolución determinativa.

Ahora bien, en razón a que el plazo para la presentación de descargos a la vista de cargo vencía el 24 de enero de 2013, empieza a correr el cómputo de 60 días para la emisión de la resolución determinativa, plazo que vencía el 25 de marzo de 2013, en consecuencia al haberse presentado el 22 de marzo de 2013, la prueba que el contribuyente anunció acompañar en calidad de reciente obtención y bajo juramento, lo hizo con la permisividad contenida en el art. 81.2 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y art. 2 de la RND 10-0035-05, el cual prevé que considerando la solicitud de presentación de prueba con juramento de reciente obtención, de acuerdo a lo establecido en el art. 2 del D.S. N°27874 de 26 de noviembre de 2004, para que sean valoradas por la administración tributaria, sólo podrán ser presentadas hasta el último día de plazo concedido por Ley a la Administración para la emisión de la Resolución determinativa o sancionatoria, en consecuencia dicha normativa no fue observada por la administración tributaria, pese a que el contribuyente expresó su compromiso de presentar descargos hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, actuar con el que restringió el derecho del contribuyente a que se considere la prueba presentada, vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa previstos en el art. 115-II de la C.P.E. y 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, al haber rechazado elementos probatorios que fueron presentados oportunamente.

A ello se añade que, resulta correcto el análisis de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido que la administración tributaria debió esperar hasta el último día de plazo para la emisión de la resolución determinativa, y si consideraba que no podría emitir y

notificar dicho acto administrativo en el plazo establecido en el parág. I del art. 99 de la L. N° 2492 (C.T.B.), debió solicitar prórroga para la emisión del mismo, con la facultad que le concede la citada norma legal y el art. 2 de la RND 10.0035.05 de 13 de octubre de 2005.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ/1924/2013 de 23 de octubre, al confirmar la resolución de alzada y disponer la nulidad hasta la resolución determinativa, inclusive, disponiendo que la administración tributaria proceda a señalar día y hora para el juramento de reciente obtención del sujeto pasivo, a los efectos de lo establecido en el último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, actuó conforme a ley.

En consecuencia la resolución jerárquica impugnada fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no encontrando infracción, tampoco aplicación indebida de la normativa tributaria en sus arts. 81, 98 y 99 de la L. N° 2492, por lo que corresponde desestimar la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1924/2013 de 23 de octubre.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



354

DAF Órgano Judicial / Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 21 vta., en la que la Ligia Elizabeth Cárdenas Aragón en su condición de Directora General Administrativa y Financiera del Órgano Judicial, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1858/2013, emitida el 7 de octubre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 27 a 30 vta., la réplica de fs. 48 a 52, dúplica de fs. 56 a 56 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Directora General Administrativa y Financiera del Órgano Judicial, señaló que la Administración Tributaria como emergencia de un proceso de determinación estableció cargos en la R.D. No. 17-000180-12 de 25 de julio de 2012, contra el contribuyente y extinto Consejo de la Judicatura, por la suma de Bs. 28.813, 02 equivalente a UFVs 16.300.- por incumplimiento a deberes formales consignados en actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de determinación, correspondiente a los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre de la gestión 2008.

Expresa que dicha resolución fue impugnada por el contribuyente, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0185/2013, de 15 de julio que revocó parcialmente el acto impugnado, dejando sin efecto las sanciones por incumplimiento de deberes formales correspondiente a las Actas Nos. 42430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435, 41436, 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474, por un importe de UFVs 11.800; manteniendo firmes y subsistentes las sanciones por incumplimiento de deberes formales de falta de presentación de la documentación requerida y de comunicación de modificaciones ulteriores, por UFVs 3.000 y 1500, correspondiente a las Actas Nos. 41424, 41452.

Continúa señalando que la resolución de alzada fue recurrida por la Administración Tributaria, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2013 de 7 de octubre, con la cual resuelve confirmar la resolución de alzada, manteniendo injustamente firmes y subsistentes las sanciones por las Actas 41424 y 41452.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que en la etapa de alzada argumentó que por mandato de la L. N° 025 del Órgano Judicial, se tienen constituidas nuevas entidades del Órgano Judicial, entre las que se encuentra la Dirección Administrativa y Financiera (DAF), además el art. 2 de la L. N° 212 de 24 de diciembre de 2011, dispuso la extinción de todos los Órganos del Poder Judicial, incluido el ex Consejo de la Judicatura, entidad distinta y ajena a la DAF, con patrimonio y personalidad jurídica propia. Añade que no existe ninguna disposición legal que le atribuya a la DAF subrogarse, suceder pasivos y obligaciones tributarias o deberes formales del extinto Consejo de la Judicatura, máxime si la referida entidad no era sujeto pasivo del IVA sino del RC-IVA, y cualquier incumplimiento relacionado con dicha obligación fiscal, no puede generar deberes formales menos sanción en los términos previstos por los arts. 70 num. 1) y 78 parág. I de la L. N° 2492, en consecuencia acusa que la resolución de recurso jerárquico es incongruente y contradictoria al pretender atribuir deber formal de presentación de documentación relacionada con el IVA a la citada ex entidad, con mayor razón a la DAF cuando ésta recién fue creada por L. N° 025 y entró en vigor a principios de la gestión 2012, y por otra, el hecho generador de la presunta obligación tributaria data de la gestión 2008; razón por la cual señala que resulta incuestionable la vulneración al principio de legalidad o reserva legal establecida en el art. 6.I numeral 1 de la L. N° 2492, por cuanto sólo la ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y la alícuota o el límite máximo o mínimo; y designar al sujeto pasivo, de ahí que fuera de contexto y de toda lógica han designado a la DAF como sujeto pasivo, atribuyéndole obligaciones por omisión en que presuntamente hubiera incurrido el extinto Consejo, lo cual constituye vulneración de los derechos de la DAF, conforme señalan los arts. 13.I, 14.IV y 410.II de la C.P.E.

Aduce que, el Consejo de la Judicatura contaba con su propio registro de empadronamiento el NIT 1000761025, distinto al de la Dirección Administrativa y Financiera del Órgano Judicial con NIT 190754021, por ello no es concebible atribuir responsabilidades del extinto Consejo, aspectos que la AGIT no ha compulsado debidamente en su resolución que contiene fundamentos absolutamente contrarios a los principios generales de la actividad administrativa, como es el sometimiento pleno a la ley, de verdad material, imparcialidad que debe regir en la administración pública, máxime si las normas tributarias son de orden público y cumplimiento obligatorio. Reitera que no siendo la DAF sujeto pasivo de la obligación tributaria, no estaba obligado a presentar la documentación requerida por el sujeto activo y mucho menos a comunicar modificaciones ulteriores en base a los nums. 1.3 y 4.1 del anexo A del art. 4 de la RND 10-0037-07, que originó posteriormente labrar las actas 41224 y 41452, vulnerando los arts. 13.I y 14.IV de la Suprema Ley, así como la violación al principio de la seguridad jurídica.

Concluyó señalando que deben considerarse los principios de tipicidad, legalidad y de culpabilidad con relación a las infracciones tributarias y que en el presente caso por las razones expuestas no existe ninguno de los presupuestos que configuren la conducta omisiva de la Dirección Administrativa y Financiera y del ex Consejo de la Judicatura, pues no se puede atribuir responsabilidad a la DAF en el detalle de las sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento de deberes formales, independientemente de la facultad reglamentaria que le asiste a la Administración Tributaria, aspectos que la autoridad demandada no ha compulsado debidamente, incumpliendo con las previsiones de los arts. 28 inc. e) y 30 a) de la L. N° 2341 y art. 397 del Cód. Pdto. Civ., resultando también inaplicable la resolución normativa de directorio 10-0016-07, en la que se apoyó el sujeto activo para labrar las actas de infracción.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda, en lo concerniente a las Actas de Infracción Nos. 41424 y 41452 por UFVs 3.000 y 1.500 respectivamente, y por consiguiente nula y sin valor legal la R.D. de No. 17-000180-12 de 25 de julio de 2012.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 25 de abril de 2014, cursante de fs. 27 a 30 vta., señalando que no obstante que la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, precisa que, en cuanto a las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474 de 16 de abril de 2012, se estableció como norma infringida el art. 47 de la RND No. 10-0016-07, observaciones consolidadas en la vista de cargo y posteriormente ratificadas en la resolución determinativa. aduce que la administración tributaria se limitó a observar el registro erróneo del día, mes y año, número de factura, de autorización y otros, empero no observó la ausencia de estos datos, que si bien son erróneos, ello no implica sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información, por lo que no se adecuaba al hecho que se quiere sancionar.

Continúa relatando que sobre las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435 y 41436 de 16 de abril, la administración tributaria estableció que el sujeto pasivo tiene como obligación tributaria únicamente el impuesto RC-IVA y no así el IVA; al respecto se concluyó que el contribuyente si bien presentó declaraciones juradas por el IVA al no encontrarse obligado a la determinación y declaración de este impuesto, los errores advertidos en el formulario 200 no correspondía que sean sancionados, ya que en caso de que se advierta error de cálculo a favor del contribuyente, se establece deuda tributaria por la diferencia en contra del ente fiscal, empero, no impone multa por incumplimiento de deberes formales, puesto que si bien los arts. 70 numeral 1) y 78 parág. I de la L. N° 2492, señalan que las declaraciones juradas deben ser presentadas en la forma que establezca la norma específica, se entiende que se refieren al llenado de todos los datos consignados en el formulario en particular, empero, no así al contenido correcto de los mismos; por los motivos expuestos correspondió confirmar la Resolución de Alzada respecto a estos puntos.

Apuntó también, que ningún fundamento que no ha sido presente en etapa recursiva y jerárquica puede ser tomada en cuenta ya que en su momento no fue invocada, por tanto mal podía pronunciarse cuando la Resolución Jerárquica fue emitida sólo y en base a los argumentos esgrimidos por el recurrente.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2013 de 7 de octubre.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la entidad demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada por haber mantenido firme y subsistente las sanciones por incumplimiento a deberes formales correspondiente a las Actas Nos. 41424 y 41452, por 3.000 y 1500 UFVs, al no haber considerado que la DAF al no ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, no estaba obligado a presentar la documentación requerida por el sujeto activo y mucho menos a comunicar modificaciones ulteriores en base a los numerales 1.3 y 4.1 del anexo a del art. 4 de la RND 10-0037-07, que originó labrar las Actas 41224 y 41452, vulnerando los art. 13.I y 14.IV de C.P.E., así como la violación al principio de la seguridad jurídica.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que ningún fundamento que no ha sido motivo de impugnación en etapa recursiva de alzada y jerárquica puede ser tomada en cuenta por no haber sido invocada en su oportunidad, por consiguiente la resolución jerárquica fue emitida sólo y en base a los fundamentos esgrimidos por la parte recurrente.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- La Administración Tributaria, el 9 de mayo de 2011, notificó al Consejo de la Judicatura la Orden de Verificación No. 0011OVI00088 de 11 de abril de 2011, con el objeto de verificar el crédito fiscal IVA, por los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre de la gestión 2008, detallando 20 facturas observadas para las cuales solicitó la presentación de la siguiente documentación: declaraciones juradas de los periodos observados, libro de compras de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas en la misma orden y medios de pago de las facturas observadas (fs. 2 a 3, anexo 3).

2.- El 27 de junio de 2011, el Consejo de la Judicatura, presentó Libros de Compras IVA y Facturas de Compras a excepción de los medios de pago, en el acta de recepción y devolución de documentación (fs. 35, anexo 3).

3.- El 16 de abril de 2012, la administración tributaria labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474, por mal registro de fecha, número de factura, de autorización, importe en el libro de compras, por los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio y septiembre/2008, estableciendo como norma infringida el art. 47 de la RND 10-0016-07; Actas Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435 y 41436, por determinar y declarar el formulario 200 del periodo febrero, marzo, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre/2008, con un monto a favor del contribuyente, estableciendo como norma infringida los arts. 70 parág. I y 78 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y, las Actas Nos. 41424 y 41452, por la falta de presentación de la documentación requerida en detalle de diferencias anexos de la orden de verificación y no comunicar las modificaciones ulteriores en cuanto al cambio de representantes, establecido como norma infringida el art. 70 num. 8 de la L. N° 2492 (fs. 20 a 34, anexo 3).

4.- El 25 de abril de 2012, la administración tributaria emitió la vista de cargo Cite: SIN/GDCH/DF/0011OVI00088/VC/00025/2012, la cual señala que el contribuyente tiene únicamente obligación tributaria respecto al RC-IVA como agente de retención form. 608 y no así respecto al IVA, razón por la cual, se determinó deuda tributaria sólo por incumplimiento a deberes formales por presentación de documentación fuera de plazo, actualización de información en el Padrón del SIN, errores de registro y error en el llenado de las declaraciones juradas IVA Form 200; establecidos en las Actas Nos. 41424, 41452, 41425, 41426, 41427, 41428, 41429, 41474, 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435 y 41436, por un importe total de 16.300 UFVs (fs. 166 a 171, anexo 3).

5.- La Dirección Administrativa y Financiera del Órgano Judicial, mediante memorial de 31 de mayo de 2012, presentó argumentos de descargo a la Vista de Cargo, alegando que ésta incumplió con los requisitos previstos en el art. 96 de la L. N° 2492, por contener incongruencias, así también que no es sujeto pasivo del IVA por lo que no procede ninguna revisión, además que el Órgano Judicial entró en periodo de transición a través de la L. N° 003 de 12 de febrero de 2010, razón por la cual y por motivos de fuerza mayor, existió imposibilidad de cambio de representantes legales (fs. 190 a 197, Anexo 3).

6.- Mediante nota de 12 de junio de 2012, la Administración Tributaria en respuesta a los descargos presentados por el sujeto pasivo, le comunicó que no existe constancia de presentación de la documentación dentro del plazo señalado en la Orden de Verificación, habiendo sido recepcionado en fecha posterior al plazo, y que con lo manifestado por el recurrente en cuanto a las situaciones de fuerza mayor por el constante cambio de autoridades, prueba el incumplimiento establecido en la vista de cargo, motivo por el cual, la contravención determinada se mantiene firme e inalterable (fs. 199 a 200, anexo 3).

7.- El 25 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió la R.D. No. 17-000180-12 de 25 de julio de 2012, determinando una deuda de Bs. 28.813,02, equivalente a 16.300 UFVs por incumplimiento a deberes formales establecidos en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de determinación por los periodos enero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre/2008 (fs. 217 a 228, anexo 3).

8.- El 10 de diciembre de 2012, la autoridad regional de impugnación tributaria de Chuquisaca, pronunció la resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0191/2012, mediante la cual revocó totalmente la R.D. No. 10-000180-12, dejando sin efecto las multas por

incumplimiento a deberes formales por 16.300 UFV, en mérito a la extinción del Consejo de la Judicatura dispuesta mediante L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011; resolución de alzada que fue anulada con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0308-2013 de 5 de marzo, disponiendo que pronuncie otra sobre las cuestiones planteadas (fs. 100 a 105 y 137 a 143 vta. del anexo 1).

9.- Con ese antecedente, la autoridad regional de impugnación tributaria de Chuquisaca, pronunció la resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0185/2013 de 15 de julio, mediante la cual revocó parcialmente la R.D. No. 10-000180-12, de 25 de julio, dejando sin efecto las sanciones por incumplimiento de deberes formales correspondiente a las Actas Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435, 41436, 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474, por un importe total de 11.800 UFVs, manteniendo firmes y subsistentes las sanciones por incumplimiento a los deberes formales de falta de presentación de documentación requerida y de comunicación de modificaciones ulteriores, por UFVs 3.000 y 1.500; correspondientes a las Actas 41424 y 41452, respectivamente. resolución que fue notificada a las partes, el 17 de julio de 2013 (fs. 168 a 176 vta. y 177 a 178, anexo 1)

10.- La Administración Tributaria planteó recurso jerárquico el 7 de agosto de 2013, conforme consta de fs. 180 a 182 vta. del Anexo 1, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2013 de 7 de octubre, mediante la cual resolvió confirmar la Resolución de Alzada, que dejó sin efecto las sanciones por incumplimiento de deberes formales correspondientes a las Actas Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435, 41436, 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474, por un importe total de 11.800 UFVs, manteniendo firmes y subsistentes las sanciones por incumplimiento a los deberes formales de falta de presentación de documentación requerida y de comunicación de modificaciones ulteriores, por UFVs 3.000 y 1.500; correspondientes a las actas 41424 y 41452, respectivamente. (fs. 224 a 234 vta., anexo 2).

11.- De esa forma, la Directora General Administrativa y Financiera del Órgano Judicial interpuso el proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho.

12.- Presentada la réplica de fs. 48 a 52 y la dúplica de fs. 56 a 56 vta., concluido el trámite de la causa, se emitió el decreto de autos para sentencia conforme consta a fs. 57 del expediente.

IV. Análisis de la problemática planteada.

Con carácter previo, corresponde puntualizar que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Que, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

En autos, los antecedentes administrativos permiten evidenciar que, emitida la resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0185/2013 de 15 de julio, que revocó parcialmente la R.D. No. 10-000180-12, de 25 de julio de 2012, dejando sin efecto las sanciones por incumplimiento de deberes formales correspondientes a las Actas Nos. 41430, 41431, 41432, 41433, 41434, 41435, 41436, 41425, 41426, 41427, 41428, 41429 y 41474, por un importe total de 11.800 UFVs, manteniendo firmes y subsistentes las sanciones por incumplimiento a los deberes formales de falta de presentación de documentación requerida y de comunicación de modificaciones ulteriores, por UFVs 3.000 y 1.500, correspondientes a las Actas 41424 y 41452, respectivamente, fue notificada a las partes el 17 de julio de 2013 e impugnada en recurso jerárquico por la administración tributaria con memorial presentado el 7 de agosto de 2013, conforme consta a fs. 180 a 182 vta. del anexo 1.

Que, revisados los antecedentes administrativos se tiene que la Dirección Administrativa y Financiera del Órgano Judicial no interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada, sólo consta el memorial de apersonamiento y alegatos presentado el 3 de septiembre de 2013 (fs. 206 a 208 vta. anexo 2).

Por otra parte, la Resolución Jerárquica No. 1858/2013 de 7 de octubre, que confirmó totalmente la resolución de alzada, en la Fundamentación técnico-jurídica, apartado IV.4.1. Cuestión Previa, señaló lo siguiente: "i. En principio cabe señalar que la Dirección Administrativa y Financiera del Órgano Judicial no interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada, consecuentemente, en atención al principio de congruencia que debe existir entre lo solicitado y resuelto, no corresponde a esta instancia jerárquica pronunciarse sobre los argumentos vertidos por el sujeto pasivo en su memorial de alegatos en cuanto a las actas contravencionales tributarias Nos. 41424 y 41452, toda vez que los agravios que considera le causó la Resolución de Alzada debió ser expuesto mediante recurso jerárquico presentado en el plazo previsto en el art. 144 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y no así mediante memorial de alegatos".

En ese contexto, se tiene que la resolución de recurso de alzada No. ARIT-CHQ/RA 0185/2013 de 15 de julio, fue impugnada únicamente por la Administración Tributaria, no así por la Dirección Administrativa y Financiera del Órgano Judicial (DAF), de tal manera que si el demandante no denunció los agravios a través de la interposición del recurso jerárquico no puede hacerlo posteriormente mediante el proceso contencioso administrativo, conforme dispone el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., por cuanto su procedencia está supeditada al agotamiento de los recursos administrativos, y solo en ese caso le está permitido impugnar la decisión a través del proceso contencioso administrativo, en el presente caso se ha evidenciado que la institución demandante no impugnó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0185/2013 de 15 de julio, con relación a la determinación de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, respecto a las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 41424 y 41452, por ello, la autoridad jerárquica no se pronunció sobre estos extremos en atención a que los agravios que se le pudieron haber ocasionado debieron ser expuestos a través de un recurso jerárquico, conforme al art. 144

de la L. N° 2492 (C.T.B.) que establece: "Quién considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico..." y en caso de que ese fallo sea desfavorable a sus pretensiones cuestionar recién mediante la demanda contencioso administrativa.

En este sentido, si la DAF no interpuso recurso jerárquico ante esa instancia, ha demostrado su conformidad con el fallo de alzada, por consiguiente en respeto a la naturaleza y finalidad del proceso contencioso administrativo, no corresponde pronunciarse sobre aspectos que no fueron impugnados en sede administrativa mediante el recurso que le franquea la ley.

Al respecto, corresponde aclarar que así el sujeto pasivo no hubiere impugnado en recurso jerárquico, pero el fallo de la AGIT le hubiese agravado su situación, en ese caso, se encontraba plena y legalmente habilitado para impugnar la última decisión en cuanto a los puntos revocados, empero, no así respecto a la determinación correspondiente a las Actas Nos. 41424 y 41452, cuya decisión quedó firme en aplicación del instituto general de la "preclusión" que guía todo proceso.

De acuerdo con lo señalado, debe tenerse presente que existen instancias recursivas previstas en la ley y como sucede en el presente caso, que brindan a las partes la oportunidad de impugnar una resolución, cuando una de ellas o ambas no se encuentran de acuerdo con los términos en que fue resuelta la controversia, pues todo proceso, sea en sede administrativa o jurisdiccional, se desarrolla de manera concatenada; sin embargo, si en un momento determinado como sucedió en la especie, una de las partes expresa su conformidad con la resolución, sin impugnarla, se interpreta en sentido que dicha resolución satisface o es favorable a la parte y consiente en su contenido, sin que pueda retrotraerse posteriormente el proceso a una etapa anterior, aplicándose al respecto los principios de preclusión y convalidación.

En la especie, la institución ahora demandante al no haber impugnado la resolución de recurso de alzada, mediante el recurso jerárquico respectivo, no agotó los recursos de impugnación permitidos en el ámbito administrativo, por lo que no correspondía intentar la demanda contencioso administrativa, conforme a lo establecido por el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. y la disposición contenida en el art. 69 inc. b) de la L. N° 2341 del Pdto. Adm. (LPA), aplicable supletoriamente al caso por mandato del art. 201 de la L. N° 3092.

Por lo expuesto precedentemente, corresponde desestimar la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 21 vta., interpuesta por la Dirección Administrativa y Financiera del Órgano Judicial, en su mérito, mantiene firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1858/2013 de 7 de octubre, dictada por la autoridad general de impugnación tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



355

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 16 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1883/2013, emitida el 14 de octubre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 36 a 39 vta., réplica de fs. 43 a 45, dúplica de fs. 49-50 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la administración aduanera, con base en el procedimiento aprobado por RD-01-004-09, instruyó la realización de Control Diferido Regular a trece (13) Declaraciones Únicas de Exportación, entre ellas, la 2011/543/C-512 y 2011/543/C-513, habiendo obtenido indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Agregó que efectuada la revisión documental para esas trece declaraciones, que amparan la importación de mezcladoras de concreto, se evidenció que faltan documentos que evidencien que las mercancías fueron legalmente internadas en el país y "que se encontraba en libre circulación" (sic), habiéndose emitido la Resolución Sancionatoria en Contrabando, que fue anulada por la autoridad demandada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Respecto a la nulidad dispuesta por falta de fundamentación en la tipicidad de los sujetos pasivos, señaló que existe un fallo ultra petita, que se considera un vicio procesal por cuanto genera una situación de inequidad entre las partes, toda vez que se estima que quien mejor conoce su propia situación jurídica y procesal debe ser la parte misma y por tanto, el juez al conceder más de lo que esta pide, puede incurrir en una situación de injusticia contra la parte que es desfavorecida por la resolución.

Apuntó que efectúa dicha precisión porque la autoridad demandada señaló que el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFTPR-A1 005/2011, no cumple las condiciones señaladas por los arts. 96-II y 168-I del Cód. Trib. Boliviano, aspectos que no fueron recurridos por el sujeto pasivo.

Consideró pertinente indicar que el acta de intervención cumple con todos los requisitos señalados en el art. 96 del Cód. Trib. y que asimismo, en aplicación del art. 76 de la misma disposición legal, quien pretende hacer valer sus derechos debe probar los hechos constitutivos de los mismos, además que por mandato del art. 65 del Cód. Trib., se presume la legitimidad de los actos de la administración aduanera. En ese entendido, los sujetos pasivos no pudieron desvirtuar lo aseverado por la aduana.

Por lo señalado, se habría incurrido en el ilícito de contrabando tipificado por el art. 181-b) del Cód. Trib.

A continuación transcribió los arts. 98 de la L.G.A., 160-4 y 181-b) y g) del Cód. Trib.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1883/2013 de 14 de octubre; por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS 006/2013 de 21 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 20 de agosto de 2014, que cursa de fs. 36 a 39 vta., señalando que los no obstante que la resolución jerárquica se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, es imperioso mencionar que se resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el acta de intervención contravencional, ordenando se emita una nueva que individualice la tipicidad incurrida por el exportador y el transportista; que esté debidamente fundamentada con argumentos de hecho y derecho; es decir, que no se emitió pronunciamiento de fondo sino que ha velado porque el proceso administrativo no contenga vicios.

De la revisión del recurso jerárquico presentado por Fernando Flores Choque, en representación de la Empresa Nacional de Transporte Nacional e Internacional "Orient Truck F.F. S.R.L.", se evidencia que solicitó expresamente la nulidad del acta de intervención, motivo por el cual, se revisaron sus requisitos conforme dispone el art. 2114 del Cód. Trib., por ello, no puede alegarse que haya emitido un fallo ultra petita.

De la revisión del acta de intervención contravencional, se evidencia que la administración aduanera calificó la conducta de Jaime García Paita (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte) como contravención aduanera de contrabando conforme con el art. 181-b) y g); sin embargo, no discriminó a qué tipo contravencional sancionatorio se adecua la conducta del exportador y de la empresa transportista, estableciéndose la ausencia de una calificación específica de la conducta para cada sujeto procesal que causó indefensión al recurrente vulnerando los arts. 96-II y 168 del Cód. Trib., porque no identificó el cargo, acto u omisión que se atribuye a los responsables de la contravención, puesto que la calificación de la conducta del exportador en la comisión de un ilícito tributario aduanero de contrabando no puede ser la misma que la de la empresa de transporte.

De lo anteriormente señalado se evidencia que el acta de intervención contravencional, no estableció la responsabilidad que corresponde al transportista en el presunto ilícito, tampoco citó la normativa que hubiera contravenido sino que estableció la tipicidad general del art. 181-b) y g), sin individualizar qué le corresponde al importador y al transportista; consecuentemente, se evidencia que la resolución sancionatoria no contiene los fundamentos de hecho y derecho que respalden su motivación a efectos de ser un acto administrativo completo y sin vicios que vulneren el principio del debido proceso en su elemento esencial derecho a la defensa de todo administrado, motivo por el cual, se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica.

Citó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0257/2010 de 20 de julio y la S.C. N° 584/2006-R de 20 de julio.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular lo obrados con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-004/2011 de 2 de diciembre, ordenando a la Administración Aduanera individualizar la

conducta del exportador y el transportista; al efecto, acusa que se trata de una resolución ultra petita y que los involucrados no desvirtuaron lo afirmado por la entidad.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la administración aduanera al dictar el acta de intervención contravencional no fue específica en el momento de individualizar la conducta del exportador y de la empresa de transportes, vulnerando los arts. 96-II y 168 del Cód. Trib. y causando indefensión del recurrente, quien reclamó expresamente dicha omisión.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. De fs. 61 a 70 de la carpeta 2, cursa el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTSUF1PR-AI-004/2011 de 2 de diciembre, en la que la administración aduanera señala que efectuó la revisión documental de las DUE's 2011/543/C-512 y 2011/543/C-513, concluyendo que consignan como exportador a Jaime García Paita y señalan "demás aparatos para mezclar (betón)-hormigoneras". En cuanto a los documentos soporte señaló que cuenta con factura comercial de exportación, lista de empaque, MIC/DTA, carta porte internacional y certificado de salida.

También dejó constancia de las siguientes observaciones: llenado incorrecto de las DUE's, documentación no presentada, descripción genérica de la mercancía, partida arancelaria, domicilio declarado inexacto.

Identificó como presuntos responsables a Jaime García Paita y a Fernando Flores Choque, representante legal de la empresa de transportes ORIENT TRUCK FF S.R.L., y en el punto VI, señala: "De la relación de los hechos descritos precedentemente, se presume que los sindicados han incurrido en la comisión de contrabando contravencional de conformidad a lo dispuesto en el art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, inc. b) y g) y modificaciones realizadas por el art. 56 del Capítulo XII del Presupuesto General de la Nación 2009 y el parág. II del art. 21 de la L. N° 100 de 04 de abril de 2011".

El Acta de Intervención Contravencional fue notificada a Jaime García Paita en Secretaría y mediante cédula a Fernando Flores Choque.

2. Finalmente, se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional ANGRPGR-ULEPR-RS-006/2013 de 21 de febrero de 2013, declarando probado el contrabando acusado.

3. Planteado recurso de alzada por Fernando Flores Choque, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA0174/2013 de 8 de julio, confirmó la resolución sancionatoria en contrabando (fs. 101 a 106 de la carpeta 1).

4. Planteado recurso jerárquico fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-004/2011 de 2 de diciembre, ordenando a la administración aduanera emitir nueva acta de intervención que individualice la tipicidad incurrida por el exportador y el transportista y que esté debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho (fs. 160 a 168 de la carpeta 1).

El fundamento de tal decisión, radica en que la administración aduanera no estableció la responsabilidad que corresponde al transportista en un ilícito de contrabando; asimismo, no citó la normativa que hubiera contravenido y estableció de manera general la tipicidad de los incs. b) y g) del art. 181 del Cód. Trib.; consecuentemente, no contiene los fundamentos de hecho y derecho que respalden su motivación a efecto de ser un acto administrativo completo, sin vicios que vulneren el principio del debido proceso y su elemento principal que es el derecho a la defensa de todo administrado.

5. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia. También se cumplió con la notificación de Fernando Flores Choque como tercero interesado, quien no se apersonó al proceso.

VI. Análisis de la problemática planteada

Respecto a las nulidades debemos señalar que: Para el tratadista Guillermo Cabanellas, la nulidad "constituye tanto el estado de un acto que se considera no sucedido como el vicio que impide a ese acto la producción de sus efectos" (Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Tomo III. Ed. Heliasta. Bs.As. Argentina. Pág. 52.); para Alsina la nulidad "es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales, cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescritas para ello" (Alsina Hugo. Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial. Tomo N. Ed. Ediar. Bs.As. Argentina Pág. 627).

En el orden legal, los parág. I y II del art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341) establece que: I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. La anterior norma es complementada con el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo que expresamente dispone: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". De tal forma, que la autoridad administrativa tributaria puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo siempre y cuando se haya ocasionado indefensión a los administrados o se lesione el interés público.

La S.C. N° 0275/2012 de 4 de junio de 2012, ha establecido que toda resolución sea jurisdiccional o administrativa a fin de garantizar el debido proceso, exige a la autoridad administrativa exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones de motivación de la decisión final y si quiere, posteriormente poder impugnar esa resolución, la citada sentencia constitucional expresamente señala "...La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la S.C. N° 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso..." exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que, consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión".

Por otro lado, se debe indicar que el derecho a la defensa, conforme la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril de 2005, en materia de procedimiento administrativo comprende el derecho a la motivación o justificación de la resolución administrativa, en ese sentido, la referida sentencia constitucional expresamente señala: "(...) Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la S.C. N° 1670/2004-R, de 14 de octubre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial" (...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual este Tribunal Constitucional, en la S.C. N° 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: "(...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea.

Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos; interpretación constitucional, de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: i) el derecho a ser escuchado en el proceso; ii) el derecho a presentar prueba; iii) el derecho a hacer uso de los recursos; y iv) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal".

De la precedente jurisprudencia constitucional se establece que el derecho a la defensa contiene entre otros elementos, el derecho obtener una decisión fundada o dicho de otra forma a una resolución administrativa motivada o justificada, que implica exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y posteriormente poder impugnar esa resolución. Sobre la falta de motivación de la resolución administrativa (sobre todo en materia de sanciones administrativas), la S.C. N° 0873/2013 de 20 de junio de 2013 ha fijado con claridad que esta falta implica la lesión al derecho a la defensa y por ello señala: "La insuficiente motivación y fundamentación de las resoluciones administrativas en sede administrativa implica lesión del derecho a la defensa, por cuanto se da lugar a incertidumbre al procesado respecto al por qué de determinada sanción, tal cual ha ocurrido en autos".

Así también se debe considerar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias no obstante que ambas son materias distintas, por lo tanto en el derecho administrativo debe también observarse los principios de legalidad, tipicidad, principio de presunción de inocencia, antijuricidad e imputabilidad dolosa o culpable. Estos principios inspiradores de orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, porque ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del estado. Así reconoció este tribunal en la Sentencia N° 159/2012 de 6 de junio de 2012 al disponer: "... en el ejercicio del jus puniendi la sanción especial en función a un deber tributario, aplicable al deber específico que surge de la relación entre la administración y el sujeto pasivo no puede estar desviada de la aplicación de los principios fundamentales del ejercicio del derecho punitivo del estado, pues no está aislado de los preceptos y garantías constitucionales básicos, por cuanto el procedimiento sancionador debe constituir una garantía fundamental para el ejercicio de la potestad sancionadora, es decir, sancionar de manera adecuada y, sobre todo, porque permite a los ciudadanos hacer efectivas todas las garantías que se le reconocen frente al ejercicio de la potestad sancionadora del estado"; principios inmersos en la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) de 23 de abril 2002, así el art. 71 establece las sanciones administrativas que las autoridades competentes imponen a las personas, deben estar inspiradas en los principios de legalidad, de tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.

A tal efecto, el art. 72 de la LPA dispone que las sanciones sólo pueden ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas en norma expresa; el principio de tipicidad (art. 73-I de la L.P.A.) refiere que son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias; mientras que el principio de presunción de inocencia (art. 74 L.P.A.), mantiene tal situación mientras no se demuestre lo contrario en idóneo procedimiento administrativo.

En este marco legal, cualquier sanción debe determinarse tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión, no siendo correcto que el proceso sancionador sólo se limite a establecer responsabilidades, sin antes comprobar si existe o no una infracción atribuible al sujeto pasivo; en el caso de análisis, el accionante en ejercicio de su derecho a la defensa, denunció que en la instancia administrativa se prescindió de la prueba de descargo que considera decisiva para demostrar que no existió ninguna contravención.

En la especie, si bien el proceso concluyó con la resolución jerárquica ahora impugnada; no es menos evidente que en la instancia administrativa se presentan dos fases: una eminentemente inquisitiva que finaliza con la emisión de la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-010/2013, y, otra de carácter garantista donde el administrado justiciable tiene a su alcance los instrumentos para la defensa de sus derechos frente a una eventual agresión por parte del poder estatal, que tiene lugar en el

establecimiento de límites vinculados al poder, a fin de maximizar la realización de esos derechos y minimizar sus amenazas, límites propios del nuevo estado constitucional de derecho que inspira y promueve la nueva Constitución y el desarrollo de sus principios por parte de las normas especiales como formas e instrumentos, para evitar el ejercicio arbitrario del poder, por cuanto en esta segunda fase administrativa de impugnación, por mandato constitucional y los principios de igualdad de las partes ante el juez y verdad material (art. 180 de la C.P.E.), no puede prescindirse de los presupuestos procesales que el justiciable goza para lograr el objetivo que se le imparta justicia.

En el caso de autos, por efecto del Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-004/2011 de 2 de diciembre, se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-006/2013, que declaró probada la comisión de contravención aduanera de contrabando en contra de Franz Escalera Aquino y Fernando Flores Choque (representante legal de la empresa de transporte ORIENT TRUCK FF S.R.L.), acto administrativo que fue confirmado con la Resolución Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA0174/2013 de 8 de julio, actos que fueron anulados con la resolución jerárquica que dio inicio al presente proceso contencioso administrativo a instancia de la Administración Aduanera al haberse dispuesto la nulidad de obrados hasta el acta de intervención contravencional inclusive, en razón del incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 96 de la L. N° 2492, (falta de individualización de la tipicidad incurrida por el exportador y la empresa transportadora).

La normativa transcrita precedentemente y el análisis y fundamento contenido en resolución jerárquica por la AGIT, permite concluir, que el acta de intervención contravencional realiza de manera general su diagnóstico de la comisión de contravención aduanera de contrabando atribuida a Franz Escalera Aquino y a Fernando Flores Choque, sin efectuar una adecuada fundamentación de los hechos y su subsunción en la normativa legal aplicable al caso, de forma individual y de manera fundamentada, lo cual efectivamente afectó el derecho al debido proceso y a la defensa de los administrados, que obviamente deriva en la aplicación del art. 36-I y II de la Ley del Procedimiento Administrativo (Ley 2341), norma complementada con el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo, que faculta a la autoridad administrativa de oficio o a petición de parte, a disponer en cualquier estado del procedimiento, la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptar las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas, máxime, que la potestad sancionadora que tiene la administración aduanera para imponer sanciones por contravenciones aduaneras debe estar sujeta a los principios, derechos y garantías constitucionales, como la normativa tributaria y aduanera, en resguardo de los cuales, la Autoridad General de Impugnación Tributaria obró conforme a derecho en su determinación que no resulta ultra petita.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas 36 a 39 vta., Planteada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1883/2013 de 14 de octubre dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



356

Dirección de Ingresos del Gobierno Municipal de Tarja y de la Provincia Cercado (Administración Tributaria Municipal)
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso tributario
Distrito: Tarja

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 21, planteada por la Dirección de Ingresos del Gobierno Municipal de Tarja y de la Provincia Cercado (Administración Tributaria Municipal) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ1917/2013, emitida el 21 de octubre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, fundamentación del derecho de fs. 28 a 30, la contestación de fs. 105 a 108 vta., réplica de fs. 137 a 142, dúplica de fs. 148; respuesta de Carlos Enrique Araoz Ortiz en su condición de tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), ha resuelto confirmar la resolución de alzada, que a su vez revocó totalmente la R.A. Nº 113/2012 de 21 de marzo emitida por la dirección, que fuera emitida en derecho resolviendo no haber lugar a la prescripción invocada por el contribuyente Carlos Enrique Araoz Ortiz.

El procedimiento de determinación mixta, iniciado y concluido por la administración tributaria municipal en estricta aplicación de lo dispuesto por el art. 93-I-3 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que en el momento de revisar el cuaderno de prueba, se puede evidenciar que los documentos solo podían ser presentados por los titulares del derecho, y con base en los que se efectuó la determinación mixta de la deuda tributaria sin vulnerar ningún derecho del contribuyente y con el legítimo derecho de percibir la deuda correspondiente.

Citando el art. 108 (no señala disposición legal), señaló que las liquidaciones realizadas por la administración tributaria municipal sobre los datos proporcionados por el contribuyente, tienen carácter de una resolución determinativa, haciendo viable su ejecución, sin perjuicio de que pueda efectuarse una determinación de oficio; en consecuencia no procede impugnación alguna a las Determinaciones Mixtas 54/2009 y 505/2010 porque cumplen con las condiciones previstas por el art. 108-I-7.

Añadió que la autoridad demandada consideró que existen vicios en la notificación masiva realizada por la administración tributaria municipal, respecto a las Determinaciones por Liquidaciones Mixtas 77/2008 para las gestiones 2002 y 2003; 155/2009 para la gestión 2004 y 266/2010 para la gestión 2005; sin embargo, se ha demostrado fehacientemente que se procedió en el marco normativo del art. 159-a) y c) de la L. Nº 1340. Asimismo, las publicaciones fueron realizadas en el marco del art. 97 del Cód. Trib. y en la cuantía determinada por la Resolución Administrativa GTMFISCA011/2009, por lo que no pueden ser impugnadas al haber causado estado, toda vez que el contribuyente tenía veinte días a partir de dicha notificación y no lo hizo, por ello, la apreciación de la AGIT no tomó en cuenta la jurisprudencia y doctrina que existe en cuanto a las notificaciones.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Bajo el epígrafe expresión de agravios, señaló que existe una errónea interpretación del art. 143 del Cód. Trib., porque notificó mediante cédula la R.D. Nº 77/2008 y el 8 y 29 de noviembre de 2009, la resolución determinativa por Liquidación Mixta 155/2009. En cuanto a la R.D. Nº 266/2010, el 29 de noviembre y el 15 de diciembre, configurando la causal de interrupción del cómputo de la prescripción, concluyendo que la facultad para efectuar el cobro de la obligación tributaria por las gestiones 2002, 2003, 2004 y 2005 del inmueble no se encuentra prescrita, además que no corresponde emitir pronunciamiento al haber caducado el derecho a impugnar.

Cumpliendo el orden de esta sala plena, con memorial de fs. 28 a 30, fundamentó el derecho señalando que funda su pretensión en el art. 108-7, 238 y 302-9, ya que es competencia exclusiva de los Gobiernos Municipales la creación y administración de impuestos de carácter municipal.

Que la normativa aplicada por la administración tributaria municipal, para la gestión 2002, fue la L. Nº 1340, en sus arts. 52, 53, 53 y 159-c), de igual manera para las gestiones 2003, 2004 y 2005 se aplicó la normativa tributaria señalada por el art. 93-I-3, 97411 y 108-I-7 del Cód. Trib. Resoluciones determinativas que no fueron valoradas en su dimensión por la AGIT, ya que las mismas, son los títulos señalados en el art. 108 del Cód. Trib., condiciones que han sido cumplidas a cabalidad tal cual se ha demostrado y evidenciado a momento de la contestación negativa con la prueba que adjuntó.

También solicitó se ejerza control de legalidad ordinaria puesto que el principio de seguridad también consagrado por el art. 9-2 de la misma C.P.E., fue flagrantemente vulnerado por la autoridad demandada al haber fallado ultra petita; es decir, otorgando más de lo que el contribuyente pidió en sus recursos de alzada y jerárquico, porque el recurso de alzada fue planteado únicamente contra la R.A. Nº 113/2012; sin embargo, la AGIT falló también contra las resoluciones determinativas por Liquidación Mixta 77/2008, 155/2009 y 266/2010 que al no haber sido impugnadas en el plazo de veinte días, quedaron firmes convirtiéndose en títulos de ejecución tributaria, las que al amparo del D.S. Nº 27874, en su art. 4, son inimpugnables.

En cuanto al cómputo de la prescripción y la validez de la prueba aportada, cuando se señala que los medios e instrumentos tecnológicos como son las impresiones o reproducciones de los registros electrónicos generados por los sistemas informáticos de la administración tributaria, tienen validez probatoria siempre que sean certificados o acreditados por el servidor público a cuyo cargo se encuentran, situación que se encuentra bien acreditada en el expediente.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1917/2013 de 21 de octubre en relación a las gestiones 2002, 2003, 2004 y 2005.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 30 de junio de 2014, que cursa de fs. 105 a 108 vta., señalando que no obstante que la resolución jerárquica se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde indicar que respecto a las notificaciones con las resoluciones por determinaciones por liquidaciones mixtas, la AGIT señaló en lo referente a las gestiones 2002 y 2003, que conforme la revisión de antecedentes, la dirección efectuó la determinación por liquidación mixta, que fue notificada mediante cédula el 26 de diciembre de 2008, observándose que en dicha actuación, no se identificó a la persona mayor de dieciocho años a la que se hubiera entregado la cédula y el acto a notificar, así como tampoco se evidenció la constancia del domicilio donde se hubieran dejado los referidos actos, contraviniendo lo dispuesto por el art. 85-III del Cód. Trib., por lo que la notificación con la Determinación Mixta 77/2008 no es válida al incumplir el art. 85 del Cód. Trib.

Respecto a la Determinación Mixta 155/2009 de la gestión 2004, se evidencia que el 8 de noviembre de 2009, la entidad, efectuó la primera publicación en un medio de circulación nacional, sin que el contribuyente se hubiera apersonado al Gobierno Municipal, ante lo cual, el

29 de noviembre de 2009, efectuó la segunda publicación, vale decir, veintiún días después de la primera publicación, incumpliendo el procedimiento previsto en el art. 89-2 del Cód. Trib., el cual establece que la segunda y última publicación debe efectuarse en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones, aspecto que determina que tal notificación sea nula de conformidad con el art. 83-II de la citada norma, por incumplimiento del procedimiento establecido.

Con relación a la Liquidación por Determinación Mixta 266/2010 de la gestión 2005, se evidencia que a efectos de notificar la misma, la administración tributaria municipal efectuó la primera notificación en el medio de circulación "El País" el 29 de noviembre de 2010, sin que el contribuyente se hubiese apersonado al Gobierno Municipal, procediéndose a la segunda publicación el 15 de diciembre de 2010, a los dieciséis días, incumpliendo el procedimiento previsto, por lo que de igual forma, tampoco se produjo la interrupción del término de la prescripción.

Sobre la prescripción, respecto a la gestión 2002, con vencimiento en la gestión 2003, conforme con el art. 52 de la L. N° 13450, el término inició el 1 de enero de 2004 y concluía el 31 de diciembre de 2008 y, al no evidenciarse causales de interrupción del término de la prescripción, al momento en que el sujeto pasivo presentó su solicitud de prescripción la facultad de determinar la deuda tributaria por el IPBI, había prescrito.

Con relación a las gestiones 2005 y 2006, conforme a los arts. 59 y 60 del Cód. Trib., el término de prescripción de cuatro años para la gestión 2004, se inició el 1 de enero de 2006 debiendo concluir el 31 de diciembre de 2009 y, para la gestión 2005, se inició el 1 de enero de 2007 debiendo concluir el 31 de diciembre de 2010, y al no evidenciarse causales de interrupción del cómputo de la prescripción con las Determinaciones por Liquidación Mixta 155/2009 y 266/2010, había operado.

Por los motivos expuestos, correspondió revocar totalmente la R.A. N° 113/2012 emitida por la administración tributaria municipal, declarando prescritas las obligaciones municipales el IPBI de las gestiones 2002, 2003, 2004 y 2005 del inmueble con Código Catastral 2.46-8-0-0-0.

Por lo ampliamente citado, se puede verificar que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, la cual ratificó.

Como jurisprudencia aplicable citó las Sentencias Nos. 396/2013, 446/2012 y 276/2012 y como doctrina aplicable las resoluciones AGIT-RJ/0040/2013 y AGIT-RJ/0496/2011.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. Contestación del tercero interesado.

Efectuando un largo preámbulo, negó los fundamentos de hecho y derecho de la demanda, señalando que no evidente que las gestiones 2002 y 2003 fueron notificadas en el marco normativo de la L. N° 1340 porque la notificación de dichas gestiones se encuentra dentro de la Determinación Mixta 77/2008, la cual fue supuestamente notificada en diciembre de 2008, cuando se encontraba en plena vigencia el Código Tributario Boliviano, entonces el acto de notificación de las gestiones 2002 y 2003 debió realizarse según la Leyes Nos. 2490 y 1340.

La administración tributaria municipal manifiesta erróneamente que la R.A. N° 113/2012 está a derecho, afirmación que es falsa ya que el indicada resolución es nula e infundada porque solo menciona las disposiciones legales aplicables de forma literal pero no existe interpretación de la norma y menos aún, una explicación fundamentada, clara y precisa de por qué no procede su petición.

En lo demás, propugnó los argumentos de la AGIT.

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Carpeta 3.

1. La administración tributaria municipal, previa consulta en sus registros, emitió el 8 de diciembre de 2008, la Resolución de Determinación por Liquidación Mixta 77/2008, estableciendo que Carlos Araoz Ortiz no había cancelado el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) de las gestiones 2002 y 2003, por lo que la deuda a esa fecha era de Bs 7.775.

Dicho acto administrativo, fue notificado mediante cédula el 26 de diciembre de 2008 (fs. 19 y vta.).

2. A fs. 18, cursa la Resolución de Determinación por Liquidación Mixta 155/2009 de 30 de octubre de 2009, en la que se consideró que el contribuyente no había pagado el IPBI de la gestión 2004, liquidando la suma de Bs. 4.908. Dicho acto fue notificado en forma masiva, según diligencia de fs. 18 vta.

3. Finalmente se emitió la Resolución Determinativa por Liquidación Mixta 266/2010 de 1 de noviembre de 2010, liquidando el IPBI de la gestión 2005 en la suma de Bs. 4.520, la cual fue también notificada en forma masiva según se asentó en la diligencia de fs. 17 vta.

4. De fs. 13 a 16 vta., cursan fotocopias legalizadas de la primera y segunda publicación para la notificación masiva de las Resoluciones Nos. 266/2010 y 155/2009.

5. El 16 de febrero de 2012, se emitió el proveído de ejecución coactiva de la suma de Bs 17.203, por concepto de Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles por las gestiones fiscalizadas 2002, 2003, 2004 y 2005. Dicho proveído fue notificado mediante cédula el 20 de septiembre de 2012 (fs. 1 a 5).

6. El contribuyente Carlos Enrique Araoz Ortiz -hoy tercero interesado- se apersonó ante la administración tributaria municipal y con memorial presentado el 5 de marzo de 2012, planteó la prescripción por las gestiones 2002 al 2005. Posteriormente, el 17 de septiembre de 2012, reiteró su petitorio (fs. 8 a 11).

Carpeta 2.

7. Ante dicho petitorio, se emitió la R.A. N° 113/2012 de 21 de marzo, con la que se rechazó la pretensión de prescripción, motivando la presentación el recurso de alzada de fs. 3960 vta., el cual fue conocido y resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0345/2013 de 19 de julio de 2013, con la que revocó totalmente la R.A. N° 113/2012, declarando prescritas las obligaciones municipales de Carlos Enrique Araoz Ortiz (fs. 229 a 239).

8. La administración tributaria municipal planteó el recurso jerárquico de fs. 258 a 266 vta., emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1917/2013 de 21 de octubre de 2013, confirmatoria de la anterior.

9. Así se dio inicio al presente proceso contencioso administrativo, tramitado hasta el decreto de autos como ordinario de puro derecho.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración tributaria municipal controvierte la decisión de la AGIT en sentido de confirmar la resolución de alzada que revocó totalmente la R.A. N° 113/2012 de 21 de marzo con la que se rechazó la pretensión de prescripción invocada por el contribuyente y que dio origen al presente proceso; al efecto, aduce que:

1. Existe una errónea interpretación del art. 143 del Cód. Trib. y, tomando en cuenta que la administración tributaria municipal notificó mediante cédula la R.D. N° 77/2008 y el 8 y 29 de noviembre de 2009, la Resolución Determinativa por Liquidación Mixta 155/2009. En cuanto a la R.D. N° 266/2010, el 29 de noviembre y el 15 de diciembre, configurando la causal de interrupción del cómputo de la prescripción que por ende, demuestra que las obligaciones tributarias por el IPBI no se encuentran prescritas, además que no corresponde emitir pronunciamiento al haber caducado el derecho a impugnar.

2. Que la normativa aplicada por la administración tributaria municipal, para la gestión 2002, fue la L. N° 1340, en sus arts. 52, 53, 53 y 159-c), de igual manera para las gestiones 2003, 2004 y 2005 se aplicó la normativa tributaria señalada por el art. 93-I-3), 97-III y 108-I-7 del Cód. Trib.

Resoluciones determinativas que no fueron valoradas en su dimensión por la AGIT, ya que las mismas, son los títulos señalados en el art. 108 del Cód. Trib.

3. Que la autoridad demandada emitió una resolución ultra petita que vulnera el principio de seguridad consagrado por el art. 9-2 de la C.P.E., porque el recurso de alzada fue planteado únicamente contra la R.A. N° 113/2012; sin embargo, la AGIT falló también contra las Resoluciones Determinativas por Liquidación Mixta 77/2008, 155/2009 y 266/2010 que al no haber sido impugnadas en el plazo de veinte días, quedaron firmes convirtiéndose en títulos de ejecución tributaria.

4. En cuanto al cómputo de la prescripción y la validez de la prueba aportada, cuando se señala que los medios e instrumentos tecnológicos como son las impresiones o reproducciones de los registros electrónicos generados por los sistemas informáticos de la administración tributaria, tienen validez probatoria siempre que sean certificados o acreditados por el servidor público a cuyo cargo se encuentran, situación que se encuentra bien acreditada en el expediente.

VI. Análisis de la problemática.

En el marco planteado, corresponde resolver previamente la denuncia de resolución ultra petita formulada por la entidad demandante. Al efecto, resulta necesario aclarar a la administración tributaria municipal que no existe evidencia alguna en la resolución jerárquica que acredite que la AGIT hubiera dejado sin efecto los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Determinativas por Liquidación Mixta 77/2008, 155/2009 y 266/2010, que ya eran firmes, toda vez que se abocó a resolver la prescripción invocada respecto a la acción para perseguir el cobro de la deuda tributaria determinada.

En cuanto al cómputo de la prescripción y la validez de la prueba aportada, la demandante afirmó que los medios e instrumentos tecnológicos como son las impresiones o reproducciones de los registros electrónicos generados por los sistemas informáticos de la administración tributaria, tienen validez probatoria siempre que sean certificados o acreditados por el servidor público a cuyo cargo se encuentran, situación que se encuentra bien acreditada en el expediente, argumento que por carecer de sustento fáctico no puede ser resuelto por este tribunal.

La demandante también aduce que se configuró la causal de interrupción del cómputo de la prescripción porque son legales las notificaciones practicadas por la administración tributaria municipal, tanto la practicada mediante cédula respecto a la R.D. N° 77/2008 y mediante notificación masiva las Resoluciones Determinativas por Liquidación Mixta 155/2009 y 266/2010. A efecto de resolver, se efectúa el siguiente análisis:

Resultando evidente que el acto impugnado que dio lugar a la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso es la R.A. N° 113/2012 de 21 de marzo, con la que la administración tributaria municipal, rechazó la prescripción planteada por el contribuyente y que fue revocada por la resolución de alzada, con resolución confirmada por la autoridad demandada, que consideró en relación a las gestiones 2002 y 2003, que la administración tributaria notificó la determinación por liquidación mixta, mediante cédula el 26 de diciembre de 2008, y que en

dicha actuación no se identificó a la persona mayo de 18 años a la que se hubiera entregado la cédula y el acto a notificar; tampoco se evidenció constancia del domicilio donde se hubiera dejado los referidos actos administrativos, contraviniendo el art. 85-III del Cód. Trib., por lo que dicha diligencia de notificación no es válida y por tanto, no interrumpió el término de la prescripción.

Respecto a las gestiones 2004 y 2005, observó el incumplimiento del procedimiento señalado por el art. 89-2 del Cód. Trib., porque la segunda publicación de la notificación masiva fue efectuada fuera del plazo de 15 días posteriores a la primera publicación, por ello es nula y no constituye acto interruptivo del término de la prescripción.

En cuanto se refiere a la notificación con la Resolución de Determinación por Liquidación Mixta 77/2008 de 8 de diciembre, la diligencia sentada a fs. 19 vta., de la carpeta 1, da cuenta de que la notificadora de la administración tributaria municipal, buscó a Carlos Araoz Ortiz aviso de visita el 16 de diciembre de 2008, dejando aviso escrito a su madre Carmen de Araoz. No existe constancia alguna de que al día siguiente buscara nuevamente al contribuyente, cursando más bien, una representación sin fecha y el proveído de 22 de diciembre de 2008, ordenando la citación por cédula. En la parte final de la página en análisis, existe una nota firmada por la misma notificadora, que señala que se notificó celularmente a Carlos Araoz Ortiz, con la Determinación 77/2008 en presencia del Testigo Guillermo Gallardo.

Corresponde precisar que la normativa aplicable al procedimiento de notificación es la contenida en el Código Tributario Boliviano, cuyo art. 85 señala:

Artículo 85° (Notificación por Cédula).

Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente.

II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula.

III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la Administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de dieciocho (18) años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia.

Del contraste con la norma glosada precedentemente, se concluye que la administración tributaria no dio cumplimiento al procedimiento señalado porque en la primera visita mencionada en la pág. 19 vta., de la carpeta 3 de antecedentes no se dejó constancia del lugar en que fue practicada dicha diligencia puesto que no se especifica el domicilio en el que se hizo presente la notificadora, tampoco existe evidencia de que el anunciado día 16 de diciembre de 2008, fue nuevamente buscado el contribuyente; tampoco de que se hubiera retornado al día siguiente, segunda visita que emerge de la observancia de la primera parte de la norma en análisis, que señala "si en esta segunda ocasión tampoco pudiera ser habido", coligiéndose que así se deja constancia de que la persona a quien debe notificarse fue buscada por segunda vez y que fue advertida de que se efectuará la representación correspondiente.

Finalmente, en la nota sentada en la página 19 vta., en análisis, se observa también que no se cumplió con el precepto señalado por el parágrafo tercero del art. 85 del Cód. Trib., porque no consta el domicilio en que fue buscado el contribuyente, si la cédula fue fijada en la puerta de dicho domicilio o si fue entregada a una persona mayor de dieciocho años; en suma, no existe constancia de que se hubiera entregado copia del acto a notificar firmado por la autoridad que lo expidiera, por tanto, no puede considerarse cumplida la comunicación efectiva de la resolución determinativa por ser nula y consecuentemente, tampoco es un acto válido que hubiera interrumpido el término de la prescripción que transcurrió ininterrumpidamente de modo que cuando se notificó el Proveído de Inicio de Ejecución Coactiva de 16 de febrero de 2012, había operado la prescripción con relación a los periodos fiscales 2002 y 2003.

En cuanto se refiere a la notificación de la Resolución de Determinación por Liquidación Mixta 155/2009 de 30 de octubre de 2009, correspondiente al IPBI de la gestión 2004 y de la Resolución Determinativa por Liquidación Mixta 266/2010 de 1 de noviembre de 2010, con la que se liquidó el IPBI de la gestión 2005, se tiene que fue cumplida mediante notificación masiva. En el caso de la 155/2009, consta de fs. 15-16 del expediente administrativo, fue publicada por primera vez, el 8 de noviembre de 2009 y por segunda vez, el 29 de noviembre del mismo año. En cuanto se refiere a la 266/2010, la primera publicación fue cumplida el 29 de noviembre de 2010 mientras que la segunda, el 15 de diciembre del mismo año. A efecto de verificar el cumplimiento del procedimiento señalado por el art. 89 del Cód. Trib., corresponde recordar que señala: (Notificaciones Masivas). Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97 del presente Código que afectan a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de cinco (5) días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.

2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince (15) días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación.

Se tiene en cuenta también, que la administración tributaria municipal, aprobó el Reglamento del Procedimiento de Notificación Masiva, con Resolución Administrativa GTM-FISCA-N° 011/2009 de 5 de octubre de 2009.

En los casos en análisis, se tiene que la segunda publicación no fue cumplida en el plazo de quince días posteriores, dando lugar a la nulidad dispuesta por la autoridad demandada; sin embargo, corresponde efectuar el análisis de dicho incumplimiento a la luz de los principios que rigen las nulidades, específicamente, su trascendencia y cómo hubiera incidido en el legítimo ejercicio de los derechos constitucionales del contribuyente, y así se tiene que: "en materia de nulidades procesales, el nulificante al proponer el incidente debe expresar el perjuicio sufrido y las defensas de las que se ha visto privado de oponer, que ponga en relieve el interés jurídico lesionado. Ambos recaudos deben ser demostrados ya que es preciso que la irregularidad haya colocado a la parte en estado de indefensión pero no teórica ni abstracta, sino que ha de ser concreta y efectiva, de no hacerse así, cabe presumir que las actuaciones cumplidas no le han causado perjuicio alguno. La apuntada carga procesal no se satisface con la mera invocación genérica de que se ha violado el derecho de defensa en juicio".

En la resolución jerárquica no se ha efectuado dicho análisis y tampoco lo ha hecho el tercero interesado que no acreditó ante la autoridad demandada cuál fue la efectiva lesión sufrida por el contribuyente, limitándose simplemente a apuntar el incumplimiento del procedimiento (análisis formal) sin precisar la trascendencia de dicho incumplimiento en un efectivo y verificable impedimento a su derecho a defenderse; consecuentemente, la nulidad de la diligencia de notificación no fue correcta. El presente análisis justifica la modificación de anteriores resoluciones pronunciadas por este Tribunal Supremo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA en parte la demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 21, planteada por la Dirección de Ingresos del Gobierno Municipal de la ciudad de Tarja y de la Provincia Cercado (Administración Tributaria Municipal); en consecuencia, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1917/2013, emitida el 21 de octubre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al igual que la Resolución del Recurso de Alzada ARITCBA/RA 0345/2013 de 19 de julio de 2013, en la parte correspondiente a la nulidad de la notificación masiva de las Resoluciones de Determinación por Liquidación Mixta 155/2009 de 30 de octubre de 2009, correspondiente al IPBI de la gestión 2004 y 266/2010 de 1 de noviembre de 2010, con la que se liquidó el IPBI de la gestión 2005.

No suscriben la magistrada Rita Susana Nava Durán, el magistrado Pastor S. Mamani Vilca por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



357

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 18 a 21 vta., en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ-1948/2013 de 28 de octubre emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 41 a 44, la réplica de fs. 48 a 49 vta., dúplica de fs. 66 y 66 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho.

Señaló que Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante Orden de Verificación N° 00120VI05765 de 17 de mayo de 2012, notificada el 11 de junio del mismo año al contribuyente Empresa Minera Inti Raymi S.A., dio inicio a la verificación al crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en el anexo, correspondiente a los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010, determinación que fue realizada sobre base cierta sustentada en la documentación

presentada por el contribuyente e información obtenida de la base de datos del sistema integrado de recaudación para la administración tributaria-SIRAT, girándose la Vista de Cargo N°32-0328-2012 de 13 de noviembre, que estableció una deuda tributaria de UFVs 7.080, equivalente a Bs. 12.671, por concepto del impuesto omitido del Impuesto al Valor Agregado (IVA), por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010 y multas por incumplimiento de deberes formales. Añade que habiendo sido valorados los descargos presentados por el contribuyente, se emitió la R.D. No.17-0109-2013 de 6 de marzo, confirmándose la deuda tributaria establecida en la vista de cargo.

Agregó que, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto con resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2013, que resolvió confirmar la resolución determinativa, razón por la cual, interpuso recurso jerárquico, resuelto por la autoridad general de impugnación tributaria mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1948/2013 de 28 de octubre, que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, en consecuencia dejó sin efecto el impuesto omitido de Bs. 781 por crédito fiscal IVA, modificando la deuda tributaria de 7.121 UFV a 5.954 UFV, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales, por los periodos julio, agosto y septiembre de 2010.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Realizando una transcripción de la Fundamentación técnico-jurídica contenida en la resolución jerárquica (XVI.), señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) vulneró lo establecido en el numeral 2 del art. 41 de la RND N° 10.0016.07 que señala los requisitos que deben cumplir las notas fiscales, y entre esos se encuentra el num. 2), el cual establece que la factura debe estar debidamente dosificada por la administración tributaria, condición intrínseca a la existencia de una factura original que genere crédito fiscal válido para la liquidación del IVA, disposición que se encuentra estrechamente vinculada con los tres requisitos establecidos en las leyes tributarias para la aprobación del crédito fiscal referidos a: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada del sujeto pasivo y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada; razonamiento que empleó la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución AGIT-RJ 0147/2011 de 9 de marzo.

Agregó que se debe tener presente que en el sistema tributario boliviano la factura es un documento que prueba un hecho generador relacionado directamente con un debido o crédito fiscal, sin embargo, para su plena validez, tendrá que ser corroborado por los órganos de control del SIN. En el caso, si bien el contribuyente en etapa probatoria del recurso de alzada como jerárquico presentó la documentación referente a la efectiva transacción de la factura N° 203, sin embargo la observación de la administración tributaria fue el incumplimiento a lo dispuesto por el numeral 2) del art. 41 de la RND N°10.0016.07, es decir la dosificación de la factura por parte de la administración tributaria, factura que no puede generar crédito fiscal sin importar que la transacción se haya realizado efectivamente, o que la transacción se encuentre vinculada a la actividad gravada del contribuyente, requisitos que deben cumplirse en su integridad, sin que pueda existir la salvedad de que a falta de un requisito se pueda dar por válida una factura que no fue dosificada por la administración tributaria, señala además que el principio de verdad material no puede ponderarse por encima del principio de legalidad y prelación normativa conforme al art. 5 de la L. N° 2492, por lo que se debe reponer este principio que rige en materia administrativa como judicial y se mantenga la depuración de la factura N° 203 por falta de dosificación.

Argumentó que la AGIT vulneró el principio de igualdad procesal al no respetar sus propios precedentes administrativos, por cuanto al levantar el reparo establecido por falta de dosificación de la factura N°203, no consideró su propia línea doctrinal, puesto que en un caso similar sobre depuración de facturas por falta de dosificación emitió la resolución de recurso jerárquico STG-RJ/184/2008 de 18 de marzo. Seguidamente transcribe parte de dicha resolución, la cual determinó que no se le otorgue validez a dichos documentos.

Reiteró que el contribuyente de conformidad con el art. 76 de la L. N° 2492, no ofreció prueba que desvirtúe la observación efectuada por la administración tributaria a la factura N°203, es decir que se encuentre debidamente dosificada. Transcribiendo parte de la Sentencia Constitucional N° 0494/2004 de 31 de marzo, que sentó jurisprudencia en cuanto al principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la C.P.E., concluyó señalando que la AGIT al tratar en forma desigual a sujetos en situaciones similares vulneró el principio de igualdad procesal.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia declarando probada la demanda, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1948/2013 de 28 de octubre, y en definitiva se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-109-2013 de 6 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 3 de junio de 2014, cursante de fs. 41 a 44, señalando que no obstante la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar y precisar que la actividad del sujeto pasivo refiere a Minería, propiamente extracción y explotación de oro y no así a distribuidores mayoristas de productos derivados, que conforme el D.S. N° 25530 son los autorizados para la aplicación de la alícuota del IVA del total de la factura incluyendo el IEHD; en consecuencia con respecto a las facturas N° 56 de Imcruz Comercial S.A. y N°186 y 187 de COMSER SRL, la empresa contribuyente se apropió indebidamente del IEHD, para el cálculo de su crédito fiscal, en consecuencia en este punto confirmó la resolución de recurso de alzada.

Argumenta que EMIRSA en su memorial de recurso jerárquico, en relación a la Factura N°263 (factura distinta a la demandada que es la 203), emitida por David Vacareza, señaló que la reglamentación al art. 66, num. 11 del Cód. Trib., boliviano, está dada por el D.S. N° 27310 modificado por el parág. III, art. 12 del D.S. N° 27874 que establece la presentación de medios fehacientes de pago a montos superiores a 50.000 UFV, por lo que siendo que el monto de la factura observada es de Bs. 8.660, 27, no debe ser respaldada por medio fehaciente de pago, sin embargo aclaró que durante la etapa de verificación presentó el comprobante de la transferencia electrónica de dinero y el estado de

cuenta ambos del Banco Bisa, en los que consta el pago al proveedor descontando el importe de Bs. 5.737,27.- correspondiente al pago de combustible que le fue descontado en 20 y 29 de septiembre de 2010.

Puntualizó que el numeral 4 del art. 70 de la L. N° 2492 (C.T.B.) establece la obligación del contribuyente de demostrar la procedencia de la cuantía de sus créditos impositivos y con el fin de demostrar la efectiva realización de la transacción por la cual reclama el crédito fiscal observado, debe aportar medios de pago como cheques, tarjetas de crédito u otros, y documentación contable que permitan comprobar que la operación en este caso -de compra venta es real.

Señaló también, que de la compulsa de antecedentes administrativos, se evidenció que en el papel del trabajo "Facturas observadas", se identificó que la factura N°263, fue observada por no tener medio de pago probatorio que permita verificar la validez de la transacción, asimismo se evidenció que la indicada factura fue emitida por David Vacarrea Flores por un importe de Bs. 13.775, 20 por el "servicio de transporte de materiales de volqueta por el mes de septiembre de 2010", también evidenció que como documentación de descargo a la vista de cargo, presentó una orden de giro bancario a nombre de David Vacarrea sólo por Bs. 8.660, 27.-, documentos contable de registro de movimiento por Bs. 23.672,27 y Bs. 3.065, y Tarjeta de Control de crédito por los mismo importes. Continúa señalando que, con esta documentación no es posible determinar si los documentos de pago respaldan dicha factura, puesto que los importes no son coincidentes y el recurrente se limita a señalar que la diferencia se debe al descuento por consumo de gasolina del proveedor sin adjuntar mayor documentación que los documentos contables y tarjeta de control de crédito, que por sí solos no evidencian el pago realizado por el servicio, tampoco advirtió que se hubiese adjuntado documentación que respalde la transmisión de dominio, es decir la realización efectiva del servicio prestado, por consiguiente sostiene que siendo que el Sujeto Pasivo no respaldó fehacientemente la realización del servicio prestado, correspondió a esa instancia confirmar lo establecido en la resolución de alzada, por tanto firme la depuración de Bs. 1.790.- correspondiente a la Factura N° 263.

Concluye señalando que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1948/2013 de 28 de octubre.

III. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2013 de 24 de junio, dejando sin efecto el impuesto omitido de Bs. 781 por crédito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por conducta, por lo que acusa a la Autoridad General de Impugnación Tributaria de haber vulnerado lo establecido en el num. 2) del art. 41 de la RDD N°10.0016.07, así como el principio de igualdad procesal al no respetar sus propios precedentes administrativos.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

La administración tributaria, el 11 de junio de 2012, notificó a la Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA), con la Orden de Verificación N°00120VI05765 a objeto de comunicar la verificación del IVA de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, correspondiente al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas detalladas en el Anexo; habiendo requerido la presentación de los siguientes documentos: Form. 200 ó 210 de los periodos observados, libro de compras y ventas IVA, facturas de compras originales según anexo, medios de pago de las facturas observadas (fs. 3 a 9 del anexo 3 de antecedentes administrativos).

Ante la solicitud de EMIRSA sobre ampliación de plazo para presentar documentación, la administración tributaria mediante Auto N°25-0128-2012 de 18 de junio, amplió el plazo de presentación hasta el 26 de junio imposterablemente, EMIRSA con nota de 26 de junio del mismo año, presentó a la administración tributaria documentación consistente en: declaraciones juradas del IVA (F-200), Notas fiscales de respaldo al crédito Fiscal, Libro de Compras IVA, y medios de pago (fs.11, 12 y 14 del anexo 3).

El 19 de octubre de 2012, la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N°40798 por presentación del libro de compras y ventas a través del Módulo Da Vinci de acuerdo a lo establecido en norma específica por periodo fiscal julio de 2010 con errores de registro sancionando la contravención con 150 UFV conforme con el art. 1 parág. II subnumeral 4.2.1. de la RND N°10-0030-11, y las Nos. 40797 y 40799 por registro erróneo de los Libros de Compras y Ventas IVA por los periodos agosto y septiembre de 2010, sancionando la contravención con la multa de 1500 UFV cada una, según el num. 3.2 del anexo consolidado de la RND N°10-0037-07 (fs. 15 a 17 del anexo 3).

El informe final Cite: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/2678/2012 de 7 de noviembre, concluye que algunas facturas presentadas por el contribuyente no son válidas para crédito fiscal por no encontrarse dosificada, por haber sido declarada incluyendo como importe válido para crédito fiscal el IEHD, por no contar con medio de pago probatorio que permita verificar la validez de la transacción, multa por incumplimiento a los deberes formales estableciendo una deuda tributaria de 7.080 UFV equivalente a Bs. 12.671.- (fs. 285 a 290, anexo 4).

El 7 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 32-0328-2012, estableciendo una deuda tributaria de 7.080 UFV equivalente a Bs. 12.671, que incluye tributo omitido, intereses sanción preliminar de la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales; otorgando el plazo de 30 días para presentar descargos o pague la deuda determinada (fs. 291 a 298 del anexo 4).

El 5 de diciembre de 2012, la empresa contribuyente presentó documentación de descargos a las observaciones a la vista de cargo. Posteriormente, la administración tributaria emitió el Informe de Conclusiones N° Cite: SIN/GGLPZ/DF/PPD/INF/3226/2012 de 14 de diciembre, el cual concluye que los descargos presentados no desvirtúan los reparos de la vista de cargo (fs. 303 y 328 a 332 del anexo 4).

El 13 de marzo de 2013, la Administración Tributaria, notificó por cédula a EMIRSA con la R.D. N°17-0109-2013 de 6 de marzo, que estableció como adeudo a favor del fisco la suma de 7.121 UFV, equivalente a Bs. 12.932, importe liquidado al 6 de marzo de 2013, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales (fs. 337 a 349 del Anexo 4).

La Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA) planteó recurso de alzada, resuelto con Resolución ARIT-LPZ/RA 0729/2013 de 24 de junio, que confirma la R.D. N°17-0109-2013 de 6 de marzo (fs. 172 a 179 del anexo 1).

Planteado el recurso jerárquico por EMIRSA, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1948/2013 de 28 de octubre, con la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, en consecuencia dejó sin efecto el impuesto omitido de Bs. 781, correspondiente a la factura N° 203, por crédito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta; y firme y subsistente el impuesto omitido de 1.942, por crédito fiscal IVA, modificando la deuda tributaria de 7.121 UFV a 5.954 UFV importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010 (fs. 242 a 256 del anexo 2).

Así se inició el presente proceso contencioso administrativo interpuesto por la Administración Tributaria que fue tramitado como ordinario de puro derecho, habiendo sido notificado al tercero interesado Empresa Minera Inti Raymi S.A. conforme consta en la diligencia de fs. 4.

Continuando con el trámite de la causa, el demandante presentó el memorial de fs. 48 a 49 vta., en el que hace constar que la AGIT presentó una respuesta incongruente, por consiguiente no respondió ni desvirtuó ninguno de los puntos demandados, por lo que observa incongruencia entre la identificación que hace la propia AGIT de los puntos impugnados por el SIN y los argumentos vertidos en su fundamentación y contestación negativa, por lo que al no cumplir con la carga procesal de contestar con fundamentos la demanda, precluyó su derecho a responder la misma, razón por la cual, pidió se emita el decreto de autos. Memorial al que le correspondió la providencia de fs. 51, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 66, en el que asimismo la autoridad demandada se ratificó los fundamentos de la resolución jerárquica.

Concluido el trámite y siendo el estado de la causa, se decretó “autos para sentencia” por providencia de fs. 72.

V. Análisis de la problemática planteada.

Con carácter previo, corresponde puntualizar que la demanda contencioso-administrativa planteada por la Administración Tributaria, deviene como consecuencia de la revocatoria parcial de la resolución de alzada dispuesta en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, con respecto a la factura N°203 del proveedor Eddy Wilson Pinto Tarqui, resolución que en el considerando IV, punto IV.4., xx argumentó y determinó lo siguiente: “De lo expuesto, es necesario aclarar que si bien es cierto que la observación efectuada por la administración tributaria, en términos tributarios refiere a la eficacia probatoria de la factura por cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad, no es menos cierto que tal observación recae en la obligación y responsabilidad del emisor de la misma y no así del Sujeto Pasivo, por lo que esta instancia, de conformidad al principio de verdad material pudo establecer en base a la documentación presentada, por el Sujeto Pasivo la realización de la transacción, por lo que corresponde revocar la Resolución del Recurso de Alzada y validar el crédito fiscal de la Factura N° 203 por Bs. 781”; de ahí que en la parte resolutive dejó sin efecto el impuesto omitido de Bs. 781, por crédito fiscal IVA más mantenimiento de valor, intereses y sanción por la conducta; y firme y subsistente el impuesto omitido de 1.942, por crédito fiscal IVA, modificando la deuda tributaria de 7.121 UFV a 5.954 UFV importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010.

En ese contexto, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en su memorial de respuesta fs. 41 a 44, omitió pronunciarse con respecto al punto demandado, es decir, sobre la factura N° 203, refiriéndose a otras facturas que no fueron objeto de impugnación por parte de la Administración Tributaria por haber obtenido fallos favorables en instancia de alzada y jerárquica.

Con esa aclaración y considerando que en el proceso contencioso administrativo la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la parte demandante, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Con ese preámbulo, corresponde resolver la causa conforme a lo siguiente:

Analizados los hechos acaecidos en sede administrativa se tiene que la Administración Tributaria observó la factura N°203 del proveedor Eddy Wilson Pinto Tarqui, al no estar dosificada por la Administración Tributaria, con el fundamento que incumple el requisito de validez dispuesto en el numeral 2, parág. I del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07; por lo que procedió a su depuración por incumplimiento del requisito de dosificación. Por otra parte, también se evidencia que la resolución determinativa emitida por la administración tributaria fue confirmada por la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0729/2013 y ésta a su vez fue revocada parcialmente por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1948/2013 de 28 de octubre, por consiguiente validó el crédito fiscal de la factura N°203 por Bs. 781.

Ahora bien, la resolución normativa de directorio N°10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, señala: “I. Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, RC-IVA (modalidad dependiente y contribuyente directo), IUE (profesionales liberales y oficios y STI, en los términos dispuestos en la L. N° 843 (TO) y decretos supremos reglamentarios, siempre que contengan o cumplan los siguientes requisitos: 2) Haber sido debidamente dosificada por la administración tributaria, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización”, nótese que de acuerdo a la citada norma quienes se hallan obligados a tal cumplimiento son los emisores de las facturas, pues el comprador al recibir la factura únicamente podrá

evidenciar si en la misma se encuentra consignado el NIT del sujeto pasivo emisor, el número de factura, el número de autorización, empero, no posee las facultades o medios para verificar la información referente a la certificación de activación de dosificación, por consiguiente al no ser quien emite la factura observada por el SIN, no corresponde privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal.

En el caso concreto, respecto a la factura N°203 por Bs. 6.010, que genera un crédito fiscal de Bs. 781, emitida por comercial Pinto de Eddy Wilson Pinto Tarqui, cursante a fs. 40 del Anexo 3, que fue observada por el SIN con el fundamento que no se encuentra dosificada, corresponde puntualizar que EMIRSA no tiene responsabilidad alguna en cuanto a la dosificación o no de dicha factura, por cuanto en el proceso de dosificación sólo participan la Administración Tributaria y el sujeto que las solicita, sin la intervención de terceros, los mismos que por razones obvias no tienen conocimiento si el proceso fue realizado legalmente, por consiguiente el receptor de una factura en ningún caso se encuentra obligado a verificar previamente su autenticidad o comprobar si cuenta con la respectiva autorización de emisión otorgada por el SIN, pues su actuación se encuentra limitada a la recepción y pago de la factura que es extendida por sus proveedores (en el presente caso, Comercial Pinto de Eddy Wilson Pinto Tarqui) por ser ellos, los emisores de las facturas.

En síntesis, el contribuyente conforme dispone el art. 22 de la L. N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha Ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas, sino únicamente las establecidas en el art. 70 de la norma citada, por consiguiente no es cierta la acusación de vulneración de la normativa invocada por la entidad demandante.

A ello se añade que, EMIRSA al haber presentado documentación para descargo de la factura N°203, consistente en orden de transferencia bancaria (fs. 46 del anexo 3), extracto bancario y comprobante contable (fs. 85 a 87 del Anexo 1), que sustentan el pago de dicha compra, se verificó la realización de la transacción, por consiguiente la nota fiscal ha sido respaldada por documentación contable que permite demostrar la efectiva realización de la transacción, habiendo cumplido con la exigencia requerida por la normativa tributaria, es decir, que la transacción esté respaldada con la factura original, se encuentre vinculada con la actividad gravada, y que haya sido efectivamente realizada, requisitos que fueron observados por el contribuyente conforme a los numerales 4 y 5 del art. 70 del Cód. Trib., por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber dado aplicación al principio de verdad material, que es rector del procedimiento administrativo, aplicable a los recursos administrativos tributarios por expresa permisón del art. 200 del Cód. Trib., actuó correctamente.

Finamente, en cuanto a la acusación en relación a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria hubiese vulnerado el principio de igualdad procesal al no respetar sus propios precedentes administrativos, como el contenido en la resolución de recurso jerárquico STG-RS/0184/2008 de 18 de marzo de 2008, corresponde aclarar que dicha resolución emitida por la entonces superintendencia tributaria general, fue revocada mediante Sentencia N° 16/2015 de 23 de febrero, emitida por la Sala Plena de éste Tribunal Supremo de Justicia, con fundamentos similares a los contenidos en el presente fallo, concluyéndose en definitiva que la vulneración acusada no es evidente.

Por consiguiente, corresponde desestimar la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 18 a 21 vta., interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



358

Bolivian Oil Services Ltda. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 73 a 82 vta., subsanada de fs. 99 a 100, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1949/2013, pronunciada el 28 de octubre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la

contestación de fs. 105 a 109 vta., memorial del tercero interesado de fs. 170 a 174, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Bolivian Oil Services Ltda. (Bolser Ltda.) señaló que la Administración Tributaria emitió los Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 81/2008, 119/2008, 120/2008 todos de 6 de junio, así como la R.A. de Facilidad de Pagos GSH-DJCC No. 18/2008 de 10 de noviembre, por concepto del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Impuesto a las Transacciones Agentes de Retención, Impuesto a las Transacciones e Impuesto al Valor Agregado, respectivamente, al no haberse cancelado los pagos en defecto y cumplido el plan de pagos, iniciando los procesos sancionadores y emitiendo 4 autos iniciales de sumarios contravencional, referentes a las sanciones impuestas por omisión a consecuencia de los PIET citados anteriormente, actos signados con los Nos. 25-03903-12; 25-03906-12, 2503905-12 y 25-03913-12, por lo que ante estos cargos, la Empresa Bolser Ltda. presentó en calidad de descargo la Nota FGA-BCE No. 181/2012 de 18 de diciembre, recepcionada en la misma fecha, es decir, dentro del término establecido por el art. 168 de la L. N° 2492, los mismos que no fueron tomados en cuenta por el ente fiscal, por consiguiente no merecieron pronunciamiento alguno en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-01059-12, 18-01061-12, 18-01060-12 y 18-01080-12 todas emitidas el 26 de diciembre de 2012, correspondientes a los periodos fiscales diciembre de 2012, actos impugnados en recurso de alzada y posterior recurso jerárquico, y que fueron confirmados a favor del ente fiscal pese a que durante la sustanciación del proceso se demostró que la Administración Tributaria no procedió al análisis de los descargos presentados, lo cual se traduce en una violación de los derechos tributarios y fundamentales que tiene todo sujeto pasivo, a ser oído y contar con una respuesta motivada y fundamentada, sin embargo la autoridad jerárquica de manera abrupta y pese a que en dicha instancia se presentó como prueba de reciente obtención la copia legalizada obtenida de la propia Adm.Trib. N° FGA-BCE No. 181/2012, decidió confirmar estos hechos, asumiendo las veces de administración tributaria, ya que procedió a valorar los descargos señalando que las resoluciones sancionatorias corresponden en su cobro, cuando era el SIN quien debió considerar los mismos, pues si así hubiese ocurrido, seguramente el objeto de los recursos hubiesen tenido otro tenor o en su defecto se haya procedido a cancelar la obligación dentro de las previsiones del art. 156 de la L. N° 2492, situación que no ocurrió en razón de lo expuesto, por lo que aduce que se les limitó inclusive el derecho a poder hacer uso de la mencionada norma y cancelar el 40% de la obligación si correspondía.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, si bien señala que la NOTA FGA-BCE No. 181/2012 fue presentada ante la Administración Tributaria el 18 de diciembre de 2012, no obstante, haciendo las veces de administración tributaria valoró la misma, usurpando funciones que no le competen, ya que conforme dispone 168 de la L. N° 2492 una vez presentados los descargos corresponderá a la administración tributaria aceptarlos o negarlos mediante acto debidamente fundamentado y motivado, por lo que con ese accionar vulneró el derecho al debido proceso en su elemento de derecho a la defensa, a la seguridad jurídica y al derecho de igualdad, ya que de haber tenido respuesta los descargos presentados, serían otros los argumentos en caso de impugnación, e incluso con ese accionar se limitó su derecho a la oportunidad de pago en atención a que una vez analizados los fundamentos de rechazo de descargos, podían haberse acogido a lo instituido por el art. 156 de la L. N° 2492, relativo a la reducción de sanciones, por lo cual sostiene que dichos actos deben ser anulados e iniciarse nuevamente el procedimiento hasta que el ente fiscal valore los descargos presentados.

Continuó manifestando que resulta claro lo que disponen los arts. 36 de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, aplicables en materia tributaria en virtud del numeral 1 del art. 74 de la L. N° 2492 y 201 de la L. N° 3092, de ahí que la autoridad administrativa para evitar la nulidad de sus actos debió valorar los descargos presentados, lo cual no fue considerado por el ente fiscal y así lo ha confesado, empero no porque no sea pertinente, sino porque a criterio de ellos, no fueron presentados, razón por la cual correspondía a la instancia jerárquica establecer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo y no confirmar actos nulos incluso efectuando valoraciones más allá de lo recurrido, situación que lesiona el interés público y la normativa que rige la materia. Agrega que, el validar un acto que carece de motivación a los descargos ofrecidos, implica vulneración de derechos por entender que si bien se presentaron los mismos, no son suficientes, criterio que legalmente no corresponde emitir a la autoridad jerárquica, que debió basar su fallo sobre el aspecto recurrido y establecer si existió o no respuesta motivada a los descargos presentados, y de percatarse que no existió esa circunstancia anular obrados hasta que la Administración Tributaria se pronuncie respecto a los descargos presentados y también debió considerar que dentro del procedimiento sancionador existe un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional.

Realizando una transcripción de las partes pertinentes de las SS. CC. Nos. SC 0725/2002-R, SC 1365/2005-R y SC 2227/2010-R, referidas a los alcances del debido proceso y la necesidad de fundamentar y motivar las resoluciones, expresó que todos estos aspectos fueron olvidados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar actos nulos de pleno derecho y fungir como administración tributaria pretendiendo corregir los errores de esta entidad fiscal, la cual en las 4 resoluciones emitidas señaló que no se presentaron descargos, por lo que la instancia jerárquica debió limitar su actuación a la nulidad de obrados y no fallar valorando descargos que tuvieron que ser considerados por la Administración Tributaria.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, y por consiguiente se anulen obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta que la Administración Tributaria emita nuevas resoluciones sancionatorias que considere los descargos presentados ante dicha entidad.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de junio de 2014, que cursa de fs. 105 a 109 vta., señalando lo siguiente:

No obstante que los argumentos de la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos en la resolución emitida, más aún cuando son reproducciones de fundamentos ya expuestos en instancia administrativa recursiva pidió al Tribunal Supremo de Justicia tomar en cuenta que la presente acción es independiente en sus argumentaciones y no puede suplir la carencia argumentativa del demandante en el presente proceso, más aún cuando la resolución jerárquica es clara en sus fundamentos, observación que tiene como precedente la Sentencia No. 238/2013 de 5 de junio, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, por otra parte, aduce que la demanda no expresa qué pruebas fueron valoradas por la AIT, tampoco identifica a qué medios probatorios se refieren, por lo que no se podría ingresar al fondo de la demanda, conforme al precedente contenido en la Sentencia No. 215/2013 de 23 de junio de 2013.

Apuntó que sin perjuicio de lo señalado, con relación a la falta de valoración de descargos y vulneración a derechos al debido proceso y a la seguridad jurídica, con fundamentos claros se tomó en cuenta que los argumentos del recurrente versaron sobre la falta de valoración de descargos en el proceso sancionatorio, aspecto que incidiría en la fundamentación y motivación de los actos administrativos, en ese contexto se tiene que en el análisis del AISC No. 25-03903-12, emergente del PIET No. 81/2008 que corresponde al IUE-RET del periodo diciembre 2007, la Administración Tributaria en la parte considerativa dejó establecido que el contribuyente después de haber sido notificado con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, realizó el pago de la deuda tributaria, correspondiente al impuesto y periodo de referencia, sin incluir la multa sancionatoria, en tal sentido inició proceso sancionatorio considerando la reducción de sanciones del 80% conforme al art. 156 del C.T.B.; asimismo en los AISC Nos. 25-03905-12 y 25-03906-12, el SIN consideró la sanción del 100% del tributo omitido; en tanto, que para la AISC No. 25-03913-12, dejó establecido que la R.A. N° GSH-DJCC No. 18/2008 de facilidad de pago correspondiente al IVA del periodo 2007 fue incumplido, habiéndose efectuado el pago de 16 cuotas en plazo, la cuota 17 con 11 días de atraso y la cuota 25 no fue pagada, por lo que el procedimiento sancionador también fue iniciado por el 100% del tributo omitido.

Señaló que el recurrente alegó que en el término dispuesto en el art. 168 de la L. N° 2492 presentó la nota de descargo FGA-BCE No. 181/2012, al respecto y conforme al memorial cursante a fs. 36 a 38 vta. del expediente y el sello de recepción, la Administración Tributaria remitió ante la instancia de alzada 4 carpetas, de su revisión evidenció que la citada nota de descargo no forma parte de ninguno de los antecedentes remitidos, por lo que la apreciación de la instancia de alzada sobre este punto resultó correcta; sin embargo siendo que el recurrente presentó ante la instancia jerárquica fotocopia legalizada de la citada nota, en virtud a los principios de economía procesal y de verdad material que rigen el procedimiento administrativo, se estableció que la citada nota fue presentada el 18 de diciembre de 2012, en el término previsto en el art. 168 del C.T.B.; y que si bien las resoluciones sancionatorias no hacen cita expresa de la citada nota, correspondió a la instancia jerárquica observar si se consideraron los pagos a los que hace mención el contribuyente en la indicada nota, fueron o no tomados en cuenta, por lo que fue la propia Administración Tributaria que desde el inicio del proceso sancionador consideró esos hechos, conforme explicó precedentemente.

Continuó señalando que a efectos de establecer si existió o no pagos que no fueron considerados por la administración tributaria, a fin de llegar a la verdad material de los hechos y comprobar las alegaciones del contribuyente, con la facultad que le confiere el art. 210-I de la L. N° 2492, mediante nota AGIT-2011/2013 solicitó a GRACO Santa Cruz del SIN, información sobre si las declaraciones juradas que dieron lugar a los sumarios contravencionales reportan o no pagos realizados por el contribuyente, que mereció respuesta por parte de la administración tributaria indicando que la DDJJ con No. de Orden 7830922498 fue pagada en su integridad con posterioridad a la notificación del PIET, por lo cual aplicó reducción de sanciones reflejado en la Resolución Sancionatoria No. 18-01059-12; la DDJJ con No. 7830922668 que fue sometida a plan de pagos aprobado mediante RA GSH-DJCC No. 18/2008, se encuentra impago, conforme señaló en la Resolución Sancionatoria No. 18-01080-12, sin que a esa fecha exista otro pago que implique la reducción de sanciones; respecto a las DDJJ con Nos. De Orden 7830922501 y 7830922499, la primera se encuentra inmersa en el plan de pagos autorizado mediante la citada resolución administrativa, que se encuentra incumplido, es decir, no reporta el cumplimiento total de la obligación, y respecto a la segunda, no se registra pago alguno; por lo que la autoridad demandada concluye señalando que las resoluciones sancionatorias no han omitido en ningún caso considerar los pagos realizados conforme solicitó el sujeto pasivo.

En relación a la acusación sobre el pronunciamiento ultrapetita de la instancia de alzada, la resolución jerárquica señaló que, se debe tener en cuenta que si bien la controversia planteada por el recurrente acusó sólo vicios de forma, empero, al estar relacionados con la existencia de pagos que inciden sobre la base de cálculo de la sanción, la instancia de alzada aclaró la distinción de los procedimientos de ejecución de la deuda tributaria y el sancionatorio por la contravención de omisión de pago, mismos que emergen al existir declaraciones juradas impagas, como en el presente caso, por lo que no advierte que dicha aclaración pertinente al caso sea un pronunciamiento ultrapetita.

Finalizó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Bolivian Oil Services Ltda. (Bolser Ltda.) manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1949/2013 de 28 de octubre

III. Contestación del tercero interesado.

La Administración Tributaria, con memorial que cursa de fs. 170 a 174, se apersonó al proceso, propugnó la resolución de recurso jerárquico impugnada y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos se ratificó plenamente en todos los aspectos y cargos determinados en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-01059-12, 18-01061-12, 18-01060-12 y 18-01080-12 de 26 de diciembre de 2012.

Con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por Bolser Ltda. manifestó que en la nota de descargo aparentemente presentada por el contribuyente, solicitó se consideren los pagos que hubiera efectuado, sin detallar ni especificar las circunstancias, condiciones ni montos pagados, sin embargo, tomando en cuenta que la comisión del ilícito de omisión de pago se produjo al no cumplirse con el pago de la obligación tributaria en los plazos y formas que la norma establece, los pagos a que hace mención el contribuyente cobrarían relevancia solo en caso de que se hayan realizado en su totalidad a efecto de determinar la aplicación de reducción de sanciones o el arrepentimiento eficaz, siendo de otra manera alegaciones simplemente dilatorias y superfluas enmarcadas en el art. 81 de la L. N° 2492, norma que señala que deberán rechazarse las pruebas manifiestamente inconducentes, superfluas o ilícitas.

Argumentó que las resoluciones sancionatorias no omitieron en ningún caso considerar los pagos realizados, toda vez que sólo en un caso el contribuyente cumplió con el pago total de la obligación tributaria, siendo justamente en este que se procedió a la reducción de sanciones, por consiguiente no se advierte la concurrencia de ninguno de los vicios acusados por el contribuyente, menos la vulneración al debido proceso ni el derecho a la defensa.

Manifiesto que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1949/2013 de 28 de octubre, notificada el 30 del mismo mes y año, agotó la vía administrativa, independientemente que una de las partes solicite o no rectificación o aclaración, cuya solicitud únicamente interrumpe el plazo para la presentación del recurso jerárquico no así para la demanda contencioso administrativa, cuyo plazo es de 90 días fatales a contar desde la notificación con la resolución denegatoria de las reclamaciones hechas ante el Poder Ejecutivo, conforme determina el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., por lo que afirma que el plazo feneció el 29 de enero de 2014, sin embargo el contribuyente presentó su demanda el 10 de febrero de 2014, por lo que pide se rechace la demanda interpuesta por Bolser Ltda.

III. 1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, Bolser Ltda. controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, argumentando que usurpó funciones de la administración tributaria, quien era la llamada por ley para aceptar o negar los descargos presentados y plasmarlos con fundamentación y motivación en las resoluciones sancionatorias emitidas, si así hubiese ocurrido el objeto de los recursos hubiesen tenido otro tenor o en su defecto se haya procedido a cancelar la obligación dentro de las previsiones del art. 156 de la L. N° 2492, por lo que concluye que la AGIT al percatarse que los descargos no fueron considerados por la administración tributaria debió anular obrados hasta que esa instancia se pronuncie, conforme mandan los arts. 36 de la L. N° 2341 (LPA) y 55 del D.S. N° 27113 (RLPA).

Por su parte, la autoridad demandada indicó que la nota presentada en calidad de descargo, versa sobre supuestos pagos que en algunos casos no se realizaron y que en otros, no tienen efecto sobre si se produjo o no la omisión de pago, objeto del sumario contravencional, haciéndose notar que los pagos a los que hace mención el sujeto pasivo cobrarían relevancia sólo en caso de que se hayan realizado en su totalidad, a efectos de determinar la aplicación del régimen de reducción de sanciones o el arrepentimiento eficaz, siendo de otra manera las alegaciones simplemente dilatorias, por consiguiente las Resoluciones Sancionatorias no han omitido en ningún caso considerar los pagos realizados conforme solicitó el sujeto pasivo.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que, el 6 de junio de 2008, la administración tributaria notificó a Bolivian Oil Services Ltda. con los Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 081/2008, 119/2008, 120/2008 y 118/2008, de 2 de junio de 2008, otorgándole el plazo de 3 días para el pago, bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas conforme establece el art. 110 de la L. N° 2492 (fs. 5 a 10, 5 a 10, 5 a 10 y 14 a 19 de los anexos 2, 3, 4 y 5).

2. El 5 de marzo de 2010, la Administración Tributaria emitió el Informe SIN/GSH/DTJCC/INF/29/2010, que indica que el contribuyente Bolser Ltda., pagó a favor del fisco Bs. 898.675,78, recomendando se deje sin efecto entre otros, el PIET No. 081/2008; en la misma fecha emitió el Auto de Conclusión N° 25-00029-10, declarando extinguida las obligaciones establecidas en el PIET 81/2008, y disponiendo el inicio de Sumarios Contravencionales para el cobro de la sanción producto del incumplimiento del pago en las fechas establecidas (fs. 93 a 94 y 95 a 96 del anexo 2).

4. El 28 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03903-12, 25-03905-12, 2503906-12 y 2503913-12, por la contravención tributaria de omisión de pago y otorgó un plazo de 20 días para la presentación de descargos o pague la multa establecida (fs. 100 a 105, 44 a 49, 63 a 67 y 195 a 200, anexos 2, 3, 4 y 5).

5. El 26 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-01059-12, 18-01060-12, 18-01061-12 y 18-01080-12, las mismas que señalan que el contribuyente Bolser Ltda. no presentó descargo alguno dentro del término previsto por el art. 168 de la L. N° 2492, tampoco realizó el pago total de la sanción notificada en el Auto Inicial de Sumario Contravencional, determinando sancionar al contribuyente por la contravención de omisión de pago al no haberse realizado el pago de la deuda tributaria contenida en las Declaraciones Juradas Form. 570, 400, 410 y 200 con Nos. De Orden 7830922498, 7830922501, 7830922499 y 7830922668 correspondiente al IUE Retenciones, IT, IT Retenciones e IVA periodo diciembre 2007, sanción impuesta de acuerdo al art. 165 de la L. N° 2492, que asciende al 100% del tributo omitido en la suma de 22.083 UFV, 218.748 UFV 27.828 UFV y 746.043 UFV, respectivamente (fs. 206 a 112, 50 a 58, 68 a 74 y 201 a 208, Anexos 2, 3, 4 y 5).

6. Bolser Ltda. interpuso recurso de alzada contra las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-01059-12, 18-01060-12, 18-01061-12 y 18-01080-12, todas de 26 de diciembre de 2012, en los términos del memorial que cursa de fs. 13 a 16 del Anexo 1, resuelto mediante la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA N° 0399/2013 de 20 de mayo, que resolvió confirmar las citadas Resoluciones Sancionatorias (fs. 65 a 71 anexo 1).

7. Contra dicha resolución de alzada, la empresa contribuyente interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1949/13 de 28 de octubre, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada citada precedentemente, la misma que fue notificada el 30 de octubre de 2013 (fs. 183 a 193 del anexo 1, reiterada a fs. 43 a 53 del expediente).

8. Mediante memorial presentado el 6 de noviembre de 2013, Bolser Ltda. solicitó rectificación y aclaración de la resolución de recurso jerárquico, emitiéndose el auto motivado AGIT-RJ 0143/2013 de 13 de noviembre, declarando no ha lugar a la rectificación solicitada, auto que fue notificado al contribuyente el 13 de noviembre de 2013 (fs. 195 a 196 y 197 a 199 del anexo 1).

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354 del Cód. Pdto. Civ. (C.P.C. 1975). Habiéndose evidenciado que la parte demandante no respondió al traslado dispuesto en la providencias de fs. 36 de obrados, en el plazo establecido, se tuvo por renunciado su derecho a réplica, por lo que concluido el trámite de la causa se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 204 de obrados.

VI. Análisis de la problemática planteada.

De la revisión de los obrados se evidencia que ante la solicitud de certificación respecto a la Nota FGA-BCE N° 181/2012 de 18 de diciembre, mediante la cual se presentaron descargos a 13 autos iniciales de sumario contravencional, entre ellos, los Nos 25-03903-12, 25-03905-12, 2503906-12 y 2503913-12, se elaboró el acta de entrega al contribuyente de la copia legalizada de la Nota 181/2012 que fue ingresada a la Administración Tributaria en fecha 18 de diciembre de 2012 (fs. 110 y 111 a 112 del Anexo 1). En la referida Nota (segundo párrafo) la empresa contribuyente solicitó se consideren los pagos que dan lugar a los AISC Nos 25-03903-12, 25-03905-12, 2503906-12 y 2503913-12, señalando que dichos actos carecen de eficacia jurídica por cuanto no plasman la realidad de los hechos ya que no consignan en su magnitud los pagos efectuados, estando inclusive vigente un plan de pagos, y al ser la sanción por omisión de pago se deben considerar los pagos efectuados a la obligación que originó la sanción, ya que lo contrario implicaría que se estén cobrando de manera ilegal montos que no corresponden por estar extinguida la obligación tributaria por pago.

En ese contexto, es evidente que notificada la empresa demandante con los autos iniciales de sumario contravencional N° 25-03903-12, 25-03905-12, 2503906-12 y 2503913-12 de 28 de noviembre de 2012, en el plazo previsto por el art. 168 de la L. N° 2492 (C.T.B.) presentó el escrito de descargos mediante nota FGA-BCE N° 181/2012 de 18 de diciembre, recepcionada en la misma fecha a través de la cual solicitó se consideren los pagos que hubiera efectuado (sin individualizar ni detallar los mismos), nota que evidentemente no fue citada en el acto emitido por la administración tributaria, empero al haber sido presentada en instancia jerárquica, esa autoridad con nota AGIT 2011/2013, requirió información sobre los pagos realizados, requerimiento que fue atendido mediante nota SIN/GGSCZ/DJCC/UCT/NOT/02333/2013, la misma que informa que la DDJJ con Número de Orden N°7830922498 fue cancelada totalmente con posterioridad a la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria, motivo por el cual se aplicó la reducción de sanciones, aspecto que fue considerado en la R.S. N° 18-01059-12; en cuanto a la DDJJ con Número de Orden N°7830922668, que fue sometida a plan de pago aprobado con Resolución Administrativa 18/2008, señaló que se encuentra impago sin que exista otro pago a efectos de que se haga acreedor a la reducción de sanciones, lo cual consta en la respectiva R.S. N° 18-01080-12; respecto a la DDJJ con Número de Orden N°7830922501 inmersa también en el plan de pago autorizado mediante Resolución Administrativa 18/2008, se encuentra incumplida; es decir, no reporta el cumplimiento total de la obligación que implique la reducción de sanciones y por último, con relación a la DDJJ con Número de Orden N° 7830922499, informó que no registra pago alguno.

Lo expuesto precedentemente permite concluir que la Administración Tributaria consideró los pagos efectuados por el sujeto pasivo, situación que fue plasmada en las Resoluciones Sancionatorias, pagos que fueron tomados en cuenta y analizados por la Administración Tributaria a los efectos de la aplicación de sanciones, no otra cosa significa que se haya considerado la reducción de sanciones en el caso de la DDJJ con Número de Orden N° 7830922498, lo cual no ocurrió con las otras DDJJ por existir incumplimiento al plan de pagos, hechos que fueron plasmados en las resoluciones sancionatorias emitidas, las cuales cumplen con los requisitos indispensables para alcanzar su fin no habiéndose evidenciado ningún vicio que amerite la anulación de las resoluciones sancionatorias 18-01059-12, 18-01060-12, 18-01061-12 y 18-01080-12.

En ese sentido, el hecho de que expresamente no se haya citado la nota la que hace referencia el contribuyente, no es causal de nulidad del acto administrativo, por cuanto ese aspecto no incide en la decisión con respecto a las sanciones impuestas, conforme correctamente determinó la autoridad jerárquica al concluir que la Administración Tributaria consideró los pagos realizados por el contribuyente, el cual no reportó el pago total de la obligación tributaria, adecuando su conducta a la contravención de omisión de pago, emergiendo la sanción de un proceso contravencional; por tanto, en la resolución impugnada no existe vulneración al debido proceso en su componente del derecho a la defensa consagrado en los arts. 115 y 117 de la C.P.E., tampoco se evidencia que la resolución sea ultra petita, al contrario, se observó correctamente el principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo conforme dispone el art. 200 de la L. N° 2492 .

Finalmente, con relación a la acusación de la Administración Tributaria, tercero interesado en el proceso, en sentido que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1949/2013 de 28 de octubre, agotó la vía administrativa, independientemente que una de las partes solicite o no rectificación o aclaración, solicitud que únicamente interrumpe el plazo para la presentación del recurso jerárquico y no así para la demanda contencioso administrativa, dicho criterio resulta errado, en atención a que el auto que resuelve la solicitud de complementación y enmienda, es parte integrante de la Resolución de Recurso Jerárquico, por lo que el plazo de 90 días empieza a correr desde la notificación con el auto de complementación y enmienda, siempre y cuando dicha solicitud haya sido presentada dentro de plazo, concluyéndose que con el Auto

Complementario emitido concluyó la impugnación en sede administrativa y desde su notificación corresponde efectuar el cómputo de los noventa días.

Por lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución Jerárquica impugnada, confirmando la resolución de alzada y por consiguiente las Resoluciones Sancionatorias no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 73 a 82 vta., subsanada de fs. 99 a 100, interpuesta por Bolivian Oil Services Ltda. (Bolser Ltda.), en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1949 de 28 de octubre de 2013.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



359

**Empresa de Telecomunicaciones Nuevatel (PCS) de Bolivia
c/ Ministerio de Medio Ambiente y Agua
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 125 a 133, planteada por la Empresa de Telecomunicaciones Nuevatel (PCS) de Bolivia S.A. (Nuevatel) impugnando la Resolución/Medio Ambiente/N° 089 emitida el 13 de noviembre de 2013 por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, contestación de fs. 155 a 159, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que Nuevatel provee servicios de telecomunicaciones y por ello, requiere instalar radio bases de servicio público de telefonía móvil para cumplir con las obligaciones establecidas en sus contratos de concesión (ahora autorizaciones transitorias especiales) suscritos con el estado boliviano.

Añadió que los servicios de telecomunicaciones fueron declarados como derecho fundamental por el art. 20 del texto constitucional y el propio estado, con D.S. N° 0477 ha determinado que la instalación y operación de Estaciones Base de los Servicios Móviles de Telecomunicaciones y/o Estaciones Libres de Sistemas de Acceso Inalámbrico para aplicaciones fijas de telefonía y de transmisión de datos con soportes de antenas instalados en azoteas y terrazas de edificios (salvo aquellas que utilicen generadores con motores de combustión interna) están exentas de realizar el estudio de evaluación de impacto ambiental y del planteamiento de medidas de mitigación ya que son actividades que no general impacto ambiental significativo, motivo por el cual Nuevatel debe simplemente cumplir con un trámite para obtener su certificado de dispensación Nuevatel en reiteradas oportunidades intentó presentar su trámite de dispensación para la radio base ubicada en la zona Tacagua de la ciudad de La Paz, pero de manera lamentable -hasta increíble- la administración no recibía dichos trámites ya que la Secretaría Departamental de Derechos de la Madre Tierra del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz, no encontraba oficinas para su funcionamiento desde el 21 de agosto hasta el 6 de septiembre de 2012, habiéndose recibido la solicitud de Nuevatel recién en esa fecha, que fue respondida el 17 de septiembre (fuera del plazo previsto en la norma), demora que es imputable exclusivamente a la Administración y que generó silencio positivo (art. 20 de la C.P.E. y D.S. N° 0477).

Con ese preámbulo señaló que el 8 de abril se notificó a la empresa con la Resolución Administrativa Departamental N° 0238/2013 de 4 de abril, con la que se inició proceso administrativo por presuntas infracciones administrativas de impacto ambiental establecidas en el art. 17-II-a) y b) del D.S. N° 28592 por los trabajos realizados en la construcción de la radio base Tacagua, ubicada en calle Manuel José y Feliciano Kantura N° 1695 de la zona Bajo Tacagua de la Ciudad de La Paz, presentados los descargos, la gobernación, mediante Resolución Administrativa Departamental N° 0419/2013, declaró probada la comisión de la infracción prevista en el inc. a) e impuso una multa del 3 por

1.000 3/0/00 sobre el monto total del patrimonio declarado de la empresa Nuevatel, acto administrativo que fue confirmado en revocatorio y jerárquico.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que ni el Secretario Departamental de Derechos de la Madre Tierra del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz ni el Ministro de Medio Ambiente y Agua sometieron sus actuaciones a derecho, conforme acredita a continuación:

1) No existe prueba valedera.

La administración tiene por acreditado que Nuevatel inició construcciones sin contar con autorización, en un informe que carece de legalidad como es el Informe GADLP-DSACC-INCO-837/12 de 11 de septiembre de 2012 y, a pesar de la claridad de los arts. 89 y 90 del Reglamento General de Gestión Ambiental (RGGA) (D.S. N° 24176), se utilizó un informe que se ha labrado con evidente contradicción de las normas referidas, puesto que la supuesta inspección no se realizó en presencia de algún personero de Nuevatel.

Expuesto el referido agravio, la Gobernación de La Paz, utilizó el arbitrario criterio de que el art. 90 del RGGA, no obliga a la administración a realizar la inspección con el representante legal de la empresa; una vez expuesto el agravio a la autoridad demandada, no resolvió nada y se limitó a tener como valederos los hechos referidos en el Informe GADLP-DSACC-INCO-837/12 de 11 de septiembre de 2012, cuando en realidad los hechos están en duda ya que la supuesta inspección a la que se refiere el apócrifo informe no ha sido realizada siguiente los recaudos establecidos en el D.S. N° 24176.

Añadió que no existe prueba alguna de que la construcción de la obra haya sido realizada mientras se tramitaba el certificado de dispensación, ya que la supuesta inspección fue realizada sin su conocimiento y presencia; el acta no le fue entregada y tampoco fue suscrita por ningún personero de Nuevatel.

Aclaró que en septiembre de 2012, Nuevatel estaba tramitando ante el Gobierno Autónomo Departamental de La Paz, la solicitud de certificado de dispensación para proceder a la construcción de la obra observada, que debe ser emitido en el plazo de cinco días hábiles de presentada la solicitud, según prevé el art. 6 del D.S. N° 0477, por lo que si bien a la fecha, la AOP está construida ya que la gobernación contestó la solicitud fuera del plazo de cinco días, el único elemento que puede acreditar una construcción en septiembre de 2012, es el informe de la gobernación, pero como se encuentra viciado, no existe prueba alguna.

2) Forzada y equivocada aplicación de la norma.

Señaló que conforme se ha reiterado a la administración, los actos impugnados son contrarios a la garantía prevista por el art. 116-II del texto constitucional, empero se ha forzado la aplicación de la norma en contra de la empresa. Transcribiendo el art. 18 del D.S. N° 28592, señaló que dicha norma no establece sanciones para las infracciones previstas en el art. 17-a) del D.S. N° 28592, por tanto, dicha norma no es aplicable al presente caso, ya que de acuerdo a la versión del decreto publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia, edición especial 0091, el art. 18 se refiere al art. 2 de la norma complementaria y no al art. 17 de la indicada norma complementaria, por lo que aplicar las sanciones del art. 18 a las infracciones previstas en el art. 17 del D.S. N° 28592, es un acto totalmente arbitrario.

Agregó que en la R.A.D. N° 0724/2012, se efectúa una transcripción parcial del art. 18 del D.S. N° 28592, ya que si bien se cita la primera parte, no se transcribe la segunda parte únicamente. Por su parte, la autoridad demandada, se limitó a señalar que el art. 17-II del D.S. N° 28592, tipifica como infracción administrativa de impacto ambiental el iniciar una actividad o implementar una obra o proyecto sin contar con licencia ambiental vigente. Asimismo, el art. 18-II del mismo decreto, establece que para las infracciones de impacto ambiental, las sanciones serán: a) multa..., por lo que nuevamente se encuentra que la administración no transcribió en su totalidad el contenido del art. 18, de donde se concluye que la administración al aplicar una sanción no prevista para las infracciones establecidas en el art. 17 del D.S. N° 28592, ha vulnerado la garantía prevista en el art. 116-II de la C.P.E.

Finalmente, respecto al argumento de la autoridad demandada en sentido de que "Al iniciar una actividad o implementar una obra o proyecto sin contar con la Licencia Ambiental vigente correspondiente", hizo notar lo siguiente:

a) El art. 17-II del D.S. N° 28592, evidentemente señala que constituye infracción administrativa el iniciar una actividad in contar con licencia ambiental.

b) Mediante D.S. N° 0477 de 14 de abril de 2010, se ha establecido que la instalación y operación de estaciones base de los servicios móviles de telecomunicaciones y/o estaciones base de sistemas de acceso inalámbrico para aplicaciones fijas de telefonía y de transmisión de datos con soportes de antenas instalados en azoteas y terrazas de edificios (salvo aquellas que utilicen generadores con motores de combustión interna) están exentas de realizar el estudio de evaluación de impacto ambiental y del planteamiento de medidas de mitigación; es decir, que la actividad por la que se sancionó a Nuevatel no requiere obtención de Licencia Ambiental.

c) Las actividades observadas a Nuevatel no requieren licencia ambiental pero de acuerdo al Ministro de Medio Ambiente y Agua, se le puede imponer la sanción prevista en el art. 18 del D.S. N° 28592, ya que ese artículo establecería la sanción de multa por haber realizado actividades sin contar con Licencia Ambiental (infracción prevista por el art. 17 del mismo D.S. N° 28592).

d) Entonces, en el presente caso Nuevatel no requiere obtener Licencia Ambiental pero fue sancionada con la multa establecida por realizar actividades sin licencia ambiental.

e) Todo eso muestra con claridad que la administración ha impuesto la multa de manera forzada y equivocada, lesionando los derechos y garantías de Nuevatel, por lo que corresponde reparar las actividades ilegales de la Administración.

3) Trato desigual.

Señaló que si bien a lo largo del procedimiento administrativo reclamó que la multa aplicada llega a un resultado totalmente desproporcionado (ya que por supuestamente no haber obtenido un certificado de dispensación, se la sanciona como si con su construcción hubiera contaminado agua, aire, suelo o hubiese matado seres vivos), por lo que pide valorar que aun en el no consentido caso de que hubiese incurrido en la infracción establecida en el art. 17 del D.S. N° 28952 y correspondiese la aplicación de la sanción establecida en el art. 18 del D.S. N° 28592, la multa establecida desconoce por completo el principio y valor de igualdad reconocido por el art. 311 de la C.P.E. Añadió que mediante Sentencia N° 90/2002 de 5 de diciembre, la extinta Corte Suprema de Justicia, señaló que en observancia del art. 97-2 del RGGA, las multas deben limitarse estrictamente al 3 por mil del valor de un proyecto específico, precedente jurisprudencial que no fue tomado en cuenta produciendo una situación totalmente desigual porque una empresa ocasiona un derrame de petróleo y recibe una multa equivalente al 3x1.000 del proyecto específico, en cambio una empresa que comete una contravención sin impacto ambiental y es sancionada con una multa del 3x1.000 de todo su patrimonio en atención a la equivocada creencia de la Gobernación de La Paz de que cuenta con facultades discrecionales ilimitadas.

Citó también, la S.C.P. N° 0080/2012 de 16 de abril y señaló que la igualdad en el Estado Plurinacional de Bolivia es inviolable y que se causó un agravio a Nuevatel.

Apuntó también, el principio de imparcialidad señalado en el art. 4-f) de la L.P.A.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque totalmente la

Resolución/Medio Ambiente/089 de 13 de noviembre de 2013, así como las Resoluciones Administrativas Departamentales 0724/2013 de 23 de julio; 419/2013 de 28 de mayo y 0238/2013 de 4 de abril.

III. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, a través de representante legal, se apersonó al proceso y contestó negativamente a la demanda con memorial presentado el 15 de mayo de 2014, cursante de fs. 155 a 159, en el que efectuando un recuento de los antecedentes administrativos, señaló lo que sigue: Respecto a la acusada falta de valor legal del informe GADLP-DSACC-INCO-837/12 de 11 de septiembre de 2012, no es evidente ni cierto, porque la administración rige su actuar bajo el principio de buena fe y principio de legalidad y presunción de legitimidad señalados en el art. 4 de la L.P.A.

Por otro lado, se hizo mención a los arts. 89 y 90 del RGGA (D.S. N° 24176), realizando una incorrecta aplicación de la norma, toda vez que se quiere aplicar un reglamento de carácter general, siendo este el Reglamento General de Gestión Ambiental, esto para tratar de justificar la verificación in situ realizada a la antena de Radio Base Tacagua de la empresa Nuevatel, en la que se da por comprobada la alteración de información en los Instrumentos de Regulación de Alcance Particular (IRAP's), presentados por el representante legal de Nuevatel (sic).

Al respecto, si el representante de la empresa quiere referirse al procedimiento de la inspección y vigilancia, esto se enmarca claramente en el Reglamento de Prevención y Control Ambiental, modificado y complementado por el D.S. N° 26705, según el art. 2, sus disposiciones se aplican a todas las obras, actividades y proyectos públicos o privados, así como a programas y planes con carácter previo a su fase de inversión, cualquier acción de implementación, operación, mantenimiento o etapa de abandono. Ahora bien, el Capítulo IV de la Inspección y Vigilancia, en sus arts. 122 al 127, señalan que las inspecciones serán efectuadas por los inspectores autorizados por la Autoridad Ambiental Competente (AAC) por iniciativa de la propia AAC para verificar si un proyecto, obra o actividad cuenta con la respectiva licencia ambiental, esta tendrá el carácter de visita sin previo aviso a objeto de verificar el cumplimiento del plan de aplicación y seguimiento ambiental, y debe realizarse por lo menos una vez al año.

Añadió que el Informe GADLP-DSACC-INCO-837/12 de 11 de septiembre de 2012, no vulnera ninguna disposición vigente y más bien, informa que el 6 de septiembre de 2012, hubo un trámite de solicitud de licencia ambiental categoría IV con Hoja de Ruta 164, al que se adjuntaron los formularios FSCD, que fue presentada por el representante de Nuevatel. Realizada la verificación el 11 de septiembre de 2012, se comprobó la alteración de información en los instrumentos de regulación porque muestra documentos técnicos como si fuera proyecto nuevo; el informe técnico de inspección se fundamenta en procedimientos técnicos establecidos en la normativa ambiental vigente, en la que existen suficientes indicios como material fotográfico y acta de inspección.

Por tanto, existe prueba de que la construcción de la obra fue realizada mientras se tramitaba el certificado de dispensación ya que la inspección realizada a las instalaciones de la Radio Base Tacagua, muestra material fotográfico, no siendo justificativo que la Gobernación de La Paz, contestó la solicitud fuera del plazo de cinco días, presumiendo silencio administrativo positivo sin más trámite alguno.

Al punto 2, señaló que el art. 17-II del D.S. N° 28592, tipifica como infracción administrativa de impacto ambiental, el iniciar una actividad o implementar una nueva obra o proyecto sin contar con Licencia Ambiental vigente. Asimismo, el art. 18-II de la misma norma, establece las sanciones a ser aplicadas. Reiteró que las actuaciones de la administración se presumen legítimas.

Por lo expuesto, la sanción impuesta del pago de la multa consistente en el 3x1.000 sobre el monto total de su patrimonio declarado, lo cual está plenamente respaldado con la normativa vigente al momento de la tipificación de la infracción ambiental.

En relación al punto 3, apuntó que la empresa Nuevatel inició actividades infringiendo normativa ambiental vigente, motivo por el cual, independientemente de que la empresa hubiera o no contaminado factores como el agua, aire o suelo, no hace el fondo del presente sumario administrativo sancionador; consecuentemente los argumentos planteados por la administrada, no la eximen de responsabilidad.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que, de la revisión de los antecedentes administrativos, recursivos, la resolución administrativa impugnada y los fundamentos de la demanda y contestación a la misma, se evidencia los siguientes hechos:

1. El 6 de septiembre de 2012, con nota fechada el 28 de agosto de 2012, el representante legal de Nuevatel, presentó al Secretario Departamental de Derechos de la Madre Tierra de la Gobernación del Departamento de La Paz, el Formulario (FSCD) y señaló que en cumplimiento del D.S. N° 0477 — arts. 6 y 7- enviaba el Formulario de Solicitud de Certificado de Dispensación del Estudio de Evaluación de Impacto Ambiental para Proyectos del Sector Telecomunicaciones Categoría 4 del Sitio "Tacagua" (fs. 1).

2. De fs. 3 a 6, cursa el acta de inspección realizada el 11 de septiembre de 2012, en la Actividad, Obra o Proyecto (AOP) Radio Base Tacagua, refiere la visita de un técnico de la Gobernación de La Paz y que se había constatado que la obra estaba en etapa de ejecución y que requería la adecuación ambiental, por lo que recomendó la presentación del manifiesto ambiental.

3. El 11 de septiembre de 2012, la Encargada de Fiscalización Ambiental del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz, emitió el Informe GADLP-DSACC-INF-837/12, en el que señala que recibido el trámite de Licencia Ambiental Categoría IV, se había verificado in situ a la antena de Radio Base Tacagua, comprobándose la alteración de información en los Instrumentos de Regulación de Alcance Particular (IRAP's), porque se presentó el formulario como proyecto nuevo, con declaraciones juradas firmadas por el representante legal (RL) y el consultor ambiental (fs. 8-9). Se emitió también el Informe GADLP-DSACC-INF-1465/2012 de 26 de diciembre, suscrito por el Abogado Especialista en Medio Ambiente (fs. 10 a 14).

4. Con ese antecedente se emitió la Resolución Administrativa Departamental 0238/2013 de 4 de abril, con la que se dispuso el inicio de proceso administrativo sancionatorio contra la empresa Nuevatel por supuestas infracciones administrativas de impacto ambiental establecidas en el art. 17-II-a) y b) del D.S. N° 28592 de 17 de enero de 2006, al implementar y/o iniciar una obra sin contar con Licencia Ambiental y presentar los Instrumentos de regulación de alcance particular, que tienen carácter de declaración jurada, con información alterada sobre los impactos que la actividad, obra o proyecto pueda producir o produzca sobre el medio ambiente y los recursos naturales (fs. 15 a 19).

5. De fs. 29 a 31, cursan los descargos de la ahora demandante y finalmente se emitió la Resolución Administrativa Departamental 0419/2013 de 28 de mayo, con la que se declaró probada la comisión de la infracción tipificada por el art. 17-II-a) del D.S. N° 28592 en razón de que la obra radio base Tacagua fue instalada sin contar con la Licencia Ambiental vigente y, se desestimó la tipificada por el art. 17-II-b) de la misma disposición reglamentaria.

6. En cuanto a la sanción, atendiendo la recomendación efectuada por el Encargado de Fiscalización de Minería y Metalurgia de la Dirección de Salud Ambiental y Cambio Climático de la Secretaría Departamental de Derechos de la Madre Tierra del Gobierno Autónomo del Departamento de La Paz, se aplicó la multa equivalente al 3x1.000 del monto total del patrimonio o activo declarado por Nuevatel.

7. Planteado el recurso de revocatoria de fs. 59 a 63, el Secretario Departamental de Derechos de la Madre Tierra, confirmó la resolución sancionadora conforme se evidencia de la Resolución Administrativa Departamental 0724/2013 de 23 de julio (fs. 77 a 83), que motivó la presentación del recurso jerárquico de fs. 96 a 100, el cual fue resuelto con la resolución impugnada en el proceso que determinó confirmar el acto administrativo impugnado (fs. 129 a 140), dando origen a la demanda en análisis.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes de la demanda y la resolución Jerárquica impugnada se establece, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar:

1.- Si el Informe CITE: GADLP-DSACC-INCO-837/12 de 11 de septiembre de 2012, no fue elaborado conforme a procedimiento para el efecto.

2.- Si existió una forzada aplicación de la norma que contraviene con lo establecido en el art. 18 del D.S. N° 28592, y por ende esta interpretación de la norma generaría en la sanción impuesta a Nuevatel un trato desigualitario, ya que a decir del recurrente no existió impacto ambiental por contaminación de suelo, aire y tierra con la instalación de la radio base.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Primeramente se debe indicar que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocido la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su sala plena, para la resolución de las controversias identificadas, primeramente debemos realizar las siguientes apreciaciones de los hechos acontecidos: Nuevatel controvierte la sanción de multa que le fuera impuesta porque considera que no existe prueba valedera que demuestre la conducta imputada, toda vez que el Informe GADLP-DSACC-INCO-837/12 de 11 de septiembre de 2012, fue emitido sin su

conocimiento y presencia en la inspección realizada a pesar de la claridad de los arts. 89 y 90 del Reglamento General de Gestión Ambiental (RGGGA) (D.S. N° 24176).

Acusó también, que los actos impugnados son contrarios a la garantía prevista por el art. 116-II del texto constitucional, empero se ha forzado la aplicación de la norma en contra de la empresa, porque el art. 18 del D.S. N° 28592, no establece sanciones para las infracciones previstas en el art. 17-a) del D.S. N° 28592, por tanto, dicha norma no es aplicable al presente caso.

Finalmente denunció que la multa aplicada llega a un resultado totalmente desproporcionado (ya que por supuestamente no haber obtenido un certificado de dispensación, se la sanciona como si con su construcción hubiera contaminado agua, aire, suelo o hubiese matado seres vivos), por lo que pide valorar que aún en el no consentido caso de que hubiese incurrido en la infracción establecida en el art. 17 del D.S. N° 28952 y correspondiese la aplicación de la sanción establecida en el art. 18 del D.S. N° 28592, la multa establecida desconoce por completo el principio y valor de igualdad reconocido por el art. 311 de la C.P.E.

Por su parte, la autoridad demandada se acogió a la presunción de legalidad y legitimidad de sus actos y a las facultades conferidas por los arts. 122 al 127 del D.S. N° 26705 y que el Informe GADLPDSACC-INC0-837/12 de 11 de septiembre de 2012, no vulnera ninguna disposición vigente y más bien, informa que el 6 de septiembre de 2012, hubo un trámite de solicitud de licencia ambiental categoría IV con Hoja de Ruta 164, al que se adjuntaron los formularios FSCD, que fue presentada por el representante de Nuevatel. Realizada la verificación el 11 de septiembre de 2012, se comprobó la alteración de información en los Instrumentos de Regulación porque muestra documentos técnicos como si fuera proyecto nuevo; el informe técnico de inspección se fundamenta en procedimientos técnicos establecidos en la normativa ambiental vigente, en la que existen suficientes indicios como material fotográfico y acta de inspección.

1.- Ingresando al análisis de la primera controversia, respecto a que el Informe CITE: GADLP-DSACC-INC0-837/12 de 11 de septiembre de 2012, no fue realizado conforme a procedimiento para el efecto; Conforme a los puntos que constituyen el objeto de la controversia y que tienen como finalidad que se revoque totalmente la Resolución/Medio Ambiente/089 de 13 de noviembre de 2013, así como las Resoluciones Administrativas Departamentales 0724/2013 de 23 de julio; 419/2013 de 28 de mayo y 0238/2013 de 4 de abril, se tiene que los antecedentes administrativos permitieron verificar que el hecho que dio lugar al procedimiento sancionatorio consistió básicamente, en haber solicitado el certificado de dispensación en forma posterior al inicio de la obra consistente -conforme se evidencia de las fotografías que cursan a fs. 7 y de fs. 85 a 87- en la colocación de una antena de radio base Tacagua, en la terraza de un edificio en calle Manuel Jofré y Feliciano Kantura 1695, zona bajo Tacagua en la ciudad de La Paz.

Se tiene también que la el formulario de dispensación fue presentado por el representante legal de Nuevatel el jueves 6 de septiembre de 2012 y que, el 11 del mismo mes y ario, se efectuó la inspección al predio señalado precedentemente, evidenciándose que la obra había sido iniciada sin contar con el certificado de dispensación correspondiente.

La administración, inició proceso sancionatorio contra la empresa ahora demandante, calificando su conducta como inmersa en la previsión del art. 17-II-a) del D.S. N° 28592; es decir, se acusó y sancionó la comisión de una infracción administrativa de impacto ambiental, consistente en "...Iniciar una actividad o implementar una obra o proyecto sin contar con la Licencia Ambiental vigente correspondiente" e impuso como sanción una multa equivalente al 3 por mil del patrimonio declarado de la empresa.

En autos, Nuevatel controvierte la sanción de multa que le fuera impuesta porque considera que no existe prueba valedera que demuestre la conducta imputada, toda vez que el Informe GADLPDSACC-INC0-837/12 de 11 de septiembre de 2012, fue emitido sin su conocimiento y presencia en la inspección realizada a pesar de la claridad de los arts. 89 y 90 del Reglamento General de Gestión Ambiental (RGGGA) (D.S. N° 24176).

De la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la petición del certificado de dispensación fue formulada en forma posterior al inicio de la instalación de la antena y así se evidenció en la inspección realizada por la administración; consiguientemente, materialmente ese hecho se hizo evidente. Asimismo, se tiene que se trató de un acto preliminar que no requería la convocatoria ni presencia de la empresa demandante; resultando entonces, que sí existió prueba de que la construcción de la obra fue realizada mientras se tramitaba el certificado de dispensación, lo que evidencia que Nuevatel incurrido en una infracción administrativa, por lo que lo alegado por el demandante, no es evidente.

2.- Con referencia al segundo punto de controversia, respecto a la aplicación forzada de la norma y el supuesto trato desigualitario en la imposición de la sanción, debemos indicar primeramente que: Conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: la palabra obra, significa: edificio en construcción; lugar donde se está construyendo algo o arreglando el pavimento, mientras que proyecto, significa: representado en perspectiva; planta y disposición que se forma para la realización de un tratado o para la ejecución de algo de importancia; conjunto de escritos; cálculos y dibujos que se hacen para dar idea de cómo ha de ser y lo que ha de costar una obra de arquitectura o de ingeniería, también, primer esquema o plan de cualquier trabajo que se hace a veces como prueba antes de darle una forma definitiva.

Por otro lado, la Universidad Nacional Autónoma de México en su portal Académico indica, que el impacto ambiental es: el efecto o perturbación que produce un determinado fenómeno sobre el medio ambiente, y puede ser de origen humano (antropogénico) o natural. El impacto ambiental puede ser positivo o negativo, el negativo representa una ruptura en el equilibrio ecológico, causando daños al medio ambiente y a los seres vivos.

Las acciones de las personas sobre el medio ambiente siempre provocarán efectos colaterales sobre éste. La preocupación por los impactos ambientales abarca varios tipos de acciones, como la contaminación de los mares con petróleo, los desechos de la energía radioactiva o desechos radioactivos/nucleares, la contaminación auditiva, la emisión de gases nocivos, o la pérdida de superficie de hábitats naturales, entre otros.

Ingresando al caso en cuestión, la infracción administrativa con impacto ambiental tipificada por el inc. a) del art. 17-II del D.S. N° 28592, consiste en una acción por la que se inicia una actividad, o se implementa una obra o proyecto sin contar con Licencia Ambiental vigente.

En ese marco, el D.S. N° 0477 de 14 de abril de 2010, vigente en el momento de realizarse el procedimiento sancionatorio, amplió la lista de Actividades, Obras o Proyectos (AOP's) exentas de realizar el estudio de evaluación de impacto ambiental y del planteamiento de medidas de mitigación, así como la de formulación del Plan de Aplicación y Seguimiento Ambiental en Proyectos del sector de Telecomunicaciones, en el que se encuentra la empresa demandante, porque dicha norma reglamentaria, considero que las AOP's de Instalación y Operación de Estaciones Base de redes públicas de acceso inalámbrico para ampliaciones fijas de telefonía y de transmisión de datos por sus características no presentan impactos ambientales negativos significativos al medio ambiente, identificándose que los factores agua, aire, suelo no son afectados de manera permanente por las actividades en la etapa de ejecución, obteniéndose un efecto altamente positivo en el factor socioeconómico en la etapa de operación, por lo que corresponde que se viabilice el procedimiento de obtención de la licencia ambiental.

El órgano ejecutivo, al emitir la disposición normativa contenida en el D.S. N° 0477, consideró que las obras de instalación de antenas de radio base en un inmueble no presentan impactos ambientales significativos, además que se debe considerar las complementaciones y modificaciones a los Reglamentos Ambientales contenidos en el D.S. N° 28592 de 17 de enero de 2006, y D.S. N° 26705 de 10 de junio de 2002, en cuyas disposiciones establecen la imposición de una multa solo cuando la actividad, obra o proyecto cause impactos severos o conlleve peligro inminente sobre la salud humana o en el medio ambiente, por lo que en el caso de autos, no podía calificarse la conducta de Nuevatel entre las infracciones administrativas como impacto ambiental, como erróneamente lo hizo la Gobernación de La Paz, máxime, si de la revisión de los antecedentes administrativos no se encuentra algún informe o documentación por el cual se evidencie el supuesto daño ambiental que hubiera ocasionado Nuevatel por la construcción de la radio base cuestionada, consecuentemente, existió error en la tipificación que acarrea la nulidad del procedimiento sancionador, correspondiendo a tal efecto, reponer obrados, debiendo graduar la sanción enmarcándola a lo dispuesto en el art. 18-I del D.S. N° 28592, en resguardo del debido proceso y por un principio de proporcionalidad y razonabilidad.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, al pronunciar la Resolución impugnada, infringió la norma legal aplicable al caso, realizando una incorrecta valoración e interpretación de los antecedentes en su argumentación técnica-jurídica que no se ajusta a derecho, más aún si esto ocasionó la vulneración del derecho al debido proceso, la seguridad jurídica y el trato igualitario ante una sanción justa del administrado, por lo que los argumentos expuestos en la demanda respecto a la aplicación forzada de la norma y la sanción desigualitaria de la sanción, expuesta por la entidad demandante si desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA en parte la demanda contenciosa administrativa de fs. 125 a 133.

PROBADA respecto a la aplicación forzada de la norma y la sanción desigualitaria, consecuentemente, se anula la Resolución Medio Ambiente N° 089 de 13 de noviembre de 2013, emitida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, y la Resolución Administrativa Departamental N° 0724/2013 de 23 de julio de 2013, y 419/2013 de 28 de mayo, emitida por el Gobierno Autónomo del Departamento de La Paz, ordenándose la emisión de un nuevo acto Administrativo Departamental que, en el marco de las disposiciones legales analizadas en la presente resolución, gradúe la sanción impuesta a Nuevatel por la conducta incurrida de la empresa demandante conforme lo dispuesto en el art. 18-I del D.S. N° 28592.

IMPROBADA respecto a la primera controversia que analiza la consistencia del Informe CITE: GADLP-DSACC-INCO-837/12 de 11 de septiembre de 2012.

No suscriben las magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, los magistrados Jorge Isaac von Bornes Méndez, Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Primera relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Segundo relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Duran, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



360

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 47 a 51, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), dentro del proceso contencioso administrativo al que se acumuló el proceso de naturaleza semejante caratulado con el No. 69/2014, seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, cuya demanda cursa a fs. 58 a 63, ambas acciones planteadas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 emitida el 15 de noviembre, las contestaciones de fs. 72 a 85 vta. y 86 a 92, los memoriales de réplica de fs. 96 a 96 vta. y 102 a 105, dúplicas de fs. 101 a 102 y 108 a 109, respectivamente, correspondiente a los expedientes 169/2014 y 69/2014; el memorial de fs. 104 a 108 del expediente 69/2014, presentado por el tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda (Exp. 169/2014).

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, señaló que el 24 de mayo de 2013 se notificó a la empresa con la R.A. N° CEDEIM No. 23-00493-13 dictada por la Administración Tributaria, en la que se reconoció a la empresa un importe de Bs. 9.454.706 de un monto solicitado de Bs. 12.430.095 por concepto de devolución impositiva, reducción que no corresponde por haberse aplicado indebidamente el art. 10 del D.S. N° 25465 sobre los gastos de realización y erróneamente se hizo un descuento, supuestamente porque no se demostró el pago de la totalidad de las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, lo cual no es evidente, ya que en los hechos, se demostró el pago del 87% de las mismas, sin embargo el SIN realizó deducciones dentro de las sumas pagadas, asimismo, depuró el crédito fiscal del total de las facturas mayores a 50.000 UFV's.

Agregó que ante tales irregularidades, impugnó la indicada resolución ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, instancia que revocó parcialmente la decisión de la Administración Tributaria con los fundamentos contenidos en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0859/2013 de 26 de agosto, declarando la suma de Bs. 11.494.553 como importe sujeto a devolución por el periodo abril 2012, decisión que motivó la interposición de recurso jerárquico por la Administración Tributaria, emitiéndose la resolución impugnada en el proceso que revocó parcialmente la resolución de alzada en la parte referida las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, vale decir, crédito fiscal parcial no sujeto a devolución por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs. 1.613.923. También mantuvo firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalía Minera que se constituye en medio de pago, en consecuencia, el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 10.816.172, por el periodo fiscal abril 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Gastos de realización. Resumiendo los argumentos de la autoridad demandada expresados en el punto IV. 4.1. i, señaló que debido a que la Empresa Vinto está en la ciudad de Oruro y a otros factores como el no haber sido notificada personalmente, fue que la empresa que representa amparada en el art. 228 del Cód. Pdto. Civ. aplicable por disposición del art. 5 del Cód. Trib., art. 4 inc. 1) de la L. N° 2341, se adhirió al recurso jerárquico del SIN Oruro en 2 de octubre de 2013, respecto a la factura comercial de exportación No. 414 con relación a los gastos puerto, por lo que no es cierto que la Empresa Metalúrgica Vinto no impugnó la resolución de alzada como indicó la autoridad jerárquica, habiendo fundamentado que la diferencia entre el importe consignado en la factura y el pago efectivo detectado por el gasto en puerto, es por gastos que se realizan en Pesos Chilenos, el cual afecta por el tipo de cambio del Dólar de la fecha de exportación con la fecha de consolidación y/o manipulado de los contenedores en puerto, aspecto que se da, entre la Recepción, Gate Out y Transporte, situación que está amparada por la R.A. N° 274/99, difundida mediante Circular de la Aduana No. 244/99, por tanto, pide la revocación de la resolución de alzada sobre la factura citada por la irregular aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465, que realizando el cálculo se depuró injustamente Bs. 935.542.

Facturas observadas por medios fehacientes de pago. Transcribiendo el punto 4.3. I, VIII, IX y X, expresó que no es cierto que la suma de Bs. 1.613.923.- no esté respaldada por medios fehacientes de pago, pues en los hechos, dicho monto está respaldado precisamente con las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL, mismas que se constituyen en medios fehacientes de pago, facturas que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto el derecho de devolución del crédito fiscal IVA y que está plenamente respaldado por el art. 125 de la L. N° 2492, L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, arts. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, art. 8-a) y 11 de la L. N° 843, art. 3, 10, 24-3) del D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 8 del D.S. N° 21530; de cuya normativa se establece que el principio de neutralidad impositiva previsto en el art. 1 de la L. N° 1963, mismo que modifica el art. 12 de la L. N° 1489, no está siendo cumplido por el SIN Oruro, pues la Empresa Metalúrgica Vinto (E.M.V.) compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la que emplea muchos otros insumos, a cuyo

efecto suscribe contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, no está recibiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, en consecuencia no se está reintegrando conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843 al exportador el crédito fiscal IVA. Añadió también, que el SIN depuró parcialmente las indicadas facturas emitidas por la COMIBOL por compra de insumos con los que trabaja la E.M.V. en un total de Bs. 1.613.923, sin tomar en cuenta que las mismas cumplen condiciones para su validez y devolución, es decir, son originales, corresponden al periodo solicitado y están vinculadas con las operaciones gravadas de la Empresa conforme establece el art. 8 inc. a) de la L. N° 843, depuración que contraviene el art. 2 de la L. N° 1963 que modifica el art. 13 de la L. N° 1489, pues en vez de evitar la expropiación del componente impositivo, lo está expropiando al no devolver a E.M.V. un monto igual al IVA pagado, incumpliendo también el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843, en ese contexto señala que el concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 de la L. N° 2492, en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley debe restituir en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados tampoco se está cumpliendo, más aún si la E.M.S. demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales la compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas y que se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades.

Agregó que para una mejor comprensión de la situación en la que se encuentra la empresa, recientemente revertida al Estado Boliviano, el IVA metalúrgico fue creado para que las empresas mineras tributen, las cuales venden sus concentrados de acuerdo a la cotización internacional del mineral, al cual incrementan el 14.94% del precio de compra con el que la Empresa Metalúrgica Vinto (E.M.V.) recibe los concentrados de mineral, mismo que refleja la factura emitida. En ese entendido, la empresa que funde y exporta, únicamente cobra su costo de tratamiento (en condiciones competitivas internacionales) y vende a la cotización internacional, porque no puede exportar impuestos, consecuentemente, los CEDEIM's recuperados en realidad no son para la empresa sino para sus proveedores de concentrados, motivo por el cual, es de vital importancia pues la empresa de todas maneras, tiene que devolver el total de los CEDEIM's solicitados. Debe considerarse también, que la Empresa, como componente de la Bolivia Productiva, genera empleo y excedentes para el país.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, en los puntos especificados.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 12 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 72 a 85 vta., señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, remarca y precisa lo siguiente:

En cuanto al punto relativo a la Factura Comercial de Exportación N° 414, aclara que el art. 198 parág. I inc. e) de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.), dispone que los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide; asimismo el art. 212 de la misma Ley establece que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación entre otros la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; en ese entendido refiere que el sujeto pasivo no presentó impugnación sobre lo vertido en la resolución de alzada, por lo que el pretender ahora plantear un nuevo punto que no fue solicitado de la forma que establece la norma, es decir mediante recurso jerárquico, se estaría vulnerando la congruencia que debe contener la resolución.

Sobre el punto relativo a los medios fehacientes de pago, transcribió los fundamentos contenidos en la resolución de recurso jerárquico, en los puntos IV. 4.3.1., 4.3.2., 4.3.3., 4.3.4., 4.3.5., 4.3.6., 4.3.7., 4.3.8., 4.3.9., 4.3.10., 4.3.11. y 4.3.12; concluyendo lo siguiente:

En cuanto a la Factura No. 764 emitida por COMIBOL, verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares N° BD00070002, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040087, el pago por un total de \$us. 1.761.924,51, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 60.388,18, por consiguiente, una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 272.299,60 equivalentes a Bs. 1.895.205,22 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 246.377, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la administración tributaria, para la Factura No. 764, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 764 asciende a Bs. 246.377, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 765 emitida por COMIBOL, señaló que verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070001, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040088, el pago por un total de \$us. 159.666,56, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 7.030,39, por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 24.908,74 equivalentes a Bs. 173.364,83 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 22.537, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 765, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 765 asciende a Bs. 22.537, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 767 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070001, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040089, el pago por un total de \$us. 1.356.677,76, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 46.852,32, por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 209.722,89 equivalentes a Bs. 1.459.671,31 cuyo crédito fiscal asciende a

Bs. 189.757, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 767, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 767 asciende a Bs. 189.757, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la Resolución del Recurso de Alzada.

En cuanto a la Factura No. 768 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070012, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040090, el pago por un total de \$us. 1.237.531,35, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 45.446,95; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 191.709,40 equivalentes a Bs. 1.334.297,42 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 173.459, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 768, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 768 asciende a Bs. 173.459, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 769 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al comprobante de bancos dólares No. BD00070012, movimiento de cuentas banco central de Bolivia y el comprobante de liquidación de Concentrados No. LC00040091, el pago por un total de \$us. 1.138.045,07, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 42.047,07; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 176.335,61 equivalentes a Bs. 1.227.295,85 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 159.548, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la administración tributaria, para la Factura No. 769, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 769 asciende a Bs. 159.548, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 770 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070017, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040092, el pago por un total de \$us. 1.124.013,07, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 40.444,12; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 173.999,35 equivalentes a Bs. 1.211.035,48 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 157.435, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la administración tributaria, para la Factura No. 770, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 770 asciende a Bs. 157.435, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 771 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070002, movimiento de cuentas banco central de Bolivia y el comprobante de liquidación de concentrados No. LC00040093, el pago por un total de \$us. 1.000.424,14, además de la retención de la regalía minera de \$us. 35.689,72; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 154.821,61 equivalentes a Bs. 1.077.558,41 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 140.083, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 771, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 771 asciende a Bs. 140.083, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 772 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00070015, Movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y el Comprobante de Liquidación de Concentrados No. LC00040094, el pago por un total de \$us. 1.139.375,93, además de la Retención de la Regalía Minera de \$us. 11.902,44; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 22.604,81 equivalentes a Bs. 157.329,48 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 20.453, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la Administración Tributaria, para la Factura No. 772, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera establecida por Ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 772 asciende a Bs. 20.453, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 774 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al comprobante de bancos dólares No. BD00070024, Movimiento de cuentas banco central de Bolivia y el comprobante de liquidación de concentrados No. LC00040096, el pago por un total de \$us. 699.154,39, además de la retención de la regalía minera de \$us. 30.270,57; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 108.994,53 equivalentes a Bs. 758.601,93 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 98.618, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la administración tributaria, para la Factura No. 774, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 774 asciende a Bs. 98.618, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 775 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al comprobante de bancos dólares N° BD00070015, movimiento de cuentas banco central de Bolivia y el comprobante de liquidación de concentrados No. LC00040097, el pago por un total de \$us. 1.203.788,07, además de la retención de la regalía minera de \$us. 42.155,38; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 186.175,46 equivalentes a Bs. 1.295.781,20 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 168.452, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la administración tributaria, para la factura No. 775, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito

fiscal observado por la Factura No. 775 asciende a Bs. 168.452, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 776 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al comprobante de bancos dólares No. BD00070015, movimiento de cuentas banco central de Bolivia y el comprobante de liquidación de concentrados No. LC00040098, el pago por un total de \$us. 726.131,18, además de la retención de la regalía minera de \$us. 25.215,12; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 112.270,14 equivalentes a Bs. 781.400,17 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 101.582, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la administración tributaria, para la Factura No. 776, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 776 asciende a Bs. 101.582, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

En cuanto a la Factura No. 777 emitida por COMIBOL, señaló que esa instancia verificó conforme al Comprobante de Bancos Dólares No. BD00060017, movimiento de cuentas banco central de Bolivia y el comprobante de liquidación de concentrados No. LC00040099, el pago por un total de \$us. 969.143,03, además de la retención de la regalía minera de \$us. 33.985,45; por consiguiente, existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 149.892,76 equivalentes a Bs. 1043.253,61 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 135.623, importe que según los medios fehacientes de pago es inferior al determinado por la administración tributaria, para la Factura No. 777, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera establecida por ley. Por lo expresado, el crédito fiscal observado por la Factura No. 777 asciende a Bs. 135.623, por lo cual le correspondió revocar parcialmente en este punto la resolución del recurso de alzada.

Adicionalmente, en relación al medio fehaciente de pago y sus características remarcó que es el medio que da fe por sí mismo del pago realizado, es el bien que al momento de transferirse por una parte demuestra el dominio o propiedad de la otra parte en relación al objeto o derecho intercambiado, tiene poder de demostración, en ese entendido el medio efectivo debe estar plasmado en un documento que aparte de exponer el monto también sirva de respaldo tal es la condición del cheque que por un lado presenta el monto y por otro el endoso de la persona que ha cobrado que dan fe de su calidad de medio fehaciente de pago, similar situación ocurre en cuanto a la boleta 3009 boleta de pago de regalía, que lleva un espacio para el registro del pago en efectivo bajo la denominación de código 576, por otro lado, el pago en efectivo realizado a través de un comprobante de egreso que contenga los testimonios de emisión de los responsables y recepción del interesado, que demuestren se hayan registrado contablemente y formen parte de los saldos de los estados financieros, constituyen un medio fehaciente de pago, por consiguiente la E.M.V. en relación a los importes depurados no ha demostrado su medio fehaciente de pago.

Finalmente, transcribió la línea doctrinal de la autoridad de impugnación tributaria, contenida en el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.2, AGIT-RJ/0446/2012, STG-RJ/0268/2006, y como respaldo de lo señalado cita la S.C. N° 0824/12 de 20 de agosto y 0037/12 de 26 de marzo.

II.1. Petitorio.

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

III. Acumulación.

Que la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, mediante Resolución N° 39/2016 de 9 de junio, dispuso la acumulación del proceso signado como 69/2014, seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al 169/2014, seguido por la Empresa Metalúrgica Vinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en la demanda planteada en el expediente 69/2014.

IV.- Contenido de la demanda (Exp. 69/2014).

IV.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria señaló que en ejercicio de sus facultades realizó una Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo abril 2012, procedimiento que concluyó con la R.A. N° CEDEIM PREVIA 23-00493-13, que reconoció la suma de Bs. 9.454.706 como monto sujeto a devolución.

IV.2. Fundamentos de la demanda.

Manifestó que según el art. 65 del Cód. Trib.(C.T.B.), concordante con el art. 4-g) de la L. Pdto. Adm. (LPA), los actos de la administración se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley. Agrega que, verificada la documentación de las exportaciones presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto, en cuanto a la factura de exportación No. 413 emitida a Industria Nacional de Plomo Ltda. no cuenta con contrato de compra venta que respalde dicha exportación, por lo que aplicó el art. 10 del D.S. N° 25465, que establece que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización cuando los mismos no se encuentren respaldados por las condiciones contractuales.

Acusó la incorrecta aplicación y comprensión de la ley respecto a los medios fehacientes de pago sobre las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, porque mantuvo firme la revocatoria dispuesta por la resolución de alzada, en la parte referida a las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras.

Añadió que fueron observadas las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes superiores a 50.000 UFV, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago que no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus

proveedores por lo que el crédito fiscal fue depurado en aplicación de los arts. 66-11) y 70-4) del C.T.B. así como del art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874.

Sostiene que la administración tributaria aplicó estrictamente la citada normativa, porque de la revisión de antecedentes se constató que las facturas Nos. 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL Empresa Minera Huanuni no fueron debidamente respaldadas por lo que se observó el crédito fiscal de Bs. 1.995.232, debiendo emitirse CEDEIM por Bs. 9.454.706 por el IVA.

Agregó que en el caso, el contribuyente presentó como medios fehacientes, el pago de la Regalía Minera (RM), documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas al proveedor no ampara el pago de la transacción por la compra del mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada, incluye la regalía retenida, lo cual contraviene lo establecido por el art.4-IV-b) del Capítulo III del D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, que señala en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente; por tanto la RM no forma parte del importe facturado ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía, hecho que no fue considerado por el proveedor COMIBOL que calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por RM, de modo que no puede considerarse como un medio fehaciente de pago, aspecto que no fue valorado adecuadamente en la resolución impugnada.

Asimismo, citó la L. N° 1489 en sus arts. 12 y 13 modificados por L. N° 1963, el art. 3 del D.S. N° 25465 y apuntó que de la verificación de los medios fehacientes de pago el contribuyente no demostró el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, siendo que en cumplimiento al principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, por lo que concluye señalando que la decisión asumida por la AGIT es errónea, toda vez que contradice la esencia de la propia Ley Tributaria que ha sido vulnerada en sus arts. 4 y 8 de la L. N° 843.

IV.3. Petitorio.

Concluyó señalando que impugna parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 de 15 de noviembre, y por ello, solicita se declare probada la demanda y se confirme la R.A. N° CEDEIM PREVIA 23-0493-13 de 16 de mayo, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

V. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 27 de mayo de 2014, que cursa de fs. 86 a 92, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, remarca y precisa que, los argumentos expuestos en la demanda interpuesta no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, más aún cuando son reproducciones de fundamentos expuestos en la instancia administrativa recursiva, por lo que el Tribunal Supremo no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante.

Argumentó que la propia Empresa Minera Vinto (EMV), en el Cuadro "Ventas por Exportación Abril 2012" señaló que no existe contrato respecto a la Factura Comercial de Exportación No. 413, sin embargo la EMV respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante la Factura Comercial de Exportación No. 413, DUE C-5662, MIC/DTA No. 162484, Proformas de Venta, Fletes Terrestres y Seguros, que acreditan que la venta de mineral se efectuó bajo el INCOTERM CIF Arica-Chile, documentación que no fue observada por la Administración Tributaria, por lo que correspondió desestimar la aplicación del 45% como gastos de realización de la Factura de Exportación No. 413, más aún cuando el art. 10 del D.S. N° 25465 establece que la presunción del 45% sólo será aplicable cuando las condiciones contratadas no se encuentren respaldadas.

Respecto a las facturas Nos. 412, 416, 420 y 421, aclaró que en la actividad administrativa –entre otros- rige el principio de verdad material, por ello, la Administración Tributaria debió considerar los gastos de realización efectivamente verificados por ella misma, que no merecieron observación alguna.

Sobre los medios fehacientes de pago, señaló que si bien la normativa vigente no prevé la observación parcial de una factura, la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de ellas, empero al haber verificado la compra venta de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las Facturas Nos. 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, situación aceptada por la EMV.

Aclaró que en el caso de venta de minerales, la comercialización se rige por la cotización internacional, el Valor Bruto de Venta (contenido de mineral fino multiplicado por la cotización internacional) no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación; en tanto que la Regalía Minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del Valor Bruto de la Venta, es decir, sin la aplicación del IVA; consecuentemente, estos gravámenes, si bien consideran el Valor Bruto de Venta como base para su cálculo, son independientes en su liquidación. Enfatiza que las compras realizadas por EMV a la COMIBOL conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, indicador que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de la Venta, a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la Regalía Minera, aspecto considerado por la EMV en las Liquidaciones Finales, que reflejan la determinación del Valor Neto que es la base para la facturación a efectos del IVA y por otro, el cálculo de la Regalía Minera sobre el Valor Bruto de Venta, estableciendo al final el saldo que la EMV debe cancelar a la Empresa Minera Huanuni.

Señaló también que durante el proceso de verificación, la Administración Tributaria requirió a la Empresa Minera Vinto (EMV), medios fehacientes de pago de todas las facturas de compras por importes mayores a 50.000 UFV y como resultado, observó crédito fiscal por dicha causa, al considerar que el pago por las facturas por compras de mineral no fue respaldado en su totalidad.

Refiriéndose a cada una de las facturas observadas por la Administración Tributaria, señaló que esta no consideró como medio fehaciente de pago a la retención de la regalía minera establecida por ley y apuntó que con base en el análisis realizado correspondió declarar el importe de Bs. 1.613.923 emergente de las facturas Nos. 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777 como no sujeto a devolución, por no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, y confirmar la parte que se dejó sin efecto, referida a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, que se constituye en medio de pago; pudiendo verificarse que los argumentos de la entidad demandante no son evidentes y en ese contexto, la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos los argumentos expuestos en ella. Concluyó señalando que la endeble demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

V.1. Petitorio.

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

VI. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad demandada.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, aclarando que los antecedentes de ambos expedientes acumulados, tienen directa conexión, evidenciándose lo siguiente:

Los antecedentes cumplidos en sede de impugnación administrativo-tributaria y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que el proceso tuvo como origen la orden de verificación externa – CEDEIM N° 0012OVE04034 de 15 de febrero de 2013, emitida por la administración tributaria para ejecutar la Verificación Previa CEDEIM del IVA del período abril de 2012, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el período (fs. 2 y 3, anexo 2).

En dicho proceso, la Administración Tributaria emitió el Informe SIN/GDOR/DF/VE/INF/024/2013 de 16 de mayo, que determinó respecto a la factura comercial de exportación No. 414, presenta diferencia significativa entre el importe consignado en la factura y el pago efectivo, diferencia detectada por el gasto en puerto, asimismo la factura de exportación No. 413 emitida a Industria Nacional de Plomo INDEPP Ltd. no cuenta con contrato de compra y venta que respalde dicha importación, en consecuencia en cuanto a los gastos de realización se presume que son del 45 % como establece el art. 10 del DS. Asimismo, observa el crédito fiscal por medios fehacientes de pago, considerando que por facturas de compra de mineral el pago no es respaldado en su totalidad, observando el saldo no respaldado. Concluyó que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs. 9.454.706 por IVA del período abril 2012 (fs. 672 a 676, anexo 5).

El 21 de mayo de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la R.A. N° CEDEIM PREVIA N° 23-00493-13, de 16 de mayo de 2013, que establece como importe sujeto a devolución del período abril 2012, la suma de Bs. 9.454.706 y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs. 1.995.232 (fs. 682 a 686, anexo 5).

Planteado recurso de alzada por la empresa ahora demandante, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0859/2013 de 26 de agosto, con la que determinó revocar parcialmente la resolución de la Administración Tributaria y en su mérito, dejó sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución impositiva de Bs. 44.615 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver, Bs. 1.995.232 correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL superiores a 50.000 UFV no respaldadas íntegramente por medios fehacientes de pago; y se confirma el importe de Bs. 9.454.706.-, declarando en consecuencia como importes sujetos a devolución los Bs. 2.039.847 (Bs. 44.615 + Bs. 1.995.232) más 9.454.706 mencionados, sumando un total de Bs. 11.494.553, por el período fiscal abril 2012 (fs. 71 a 80, anexo 1)

Impugnada dicha resolución por la Administración Tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió el acto administrativo tributario contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 de 15 de noviembre, determinando revocar parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, según lo establecido por los arts. 66, numeral 11; 70 numerales 4 y 5 de la L. N° 2492 (C.T.B.); 37 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.) modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, vale decir, crédito fiscal parcial no sujeto a devolución por medios fehacientes de pago por el importe

total de Bs. 1.613.923 correspondiente a las Facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777; y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalía Minera que se constituye en medio de pago; asimismo se mantiene la base de Bs. 11.494.553 para la devolución impositiva, en consecuencia, el importe sujeto a devolución alcanza a la suma de Bs. 10.816.172, por el periodo abril 2012 (fs. 175 a 205, anexo 1).

En el curso del proceso contencioso administrativo emergente de la impugnación de la resolución jerárquica, correspondiente al expediente No. 169/2014, se cumplió el procedimiento correspondiente al proceso ordinario de puro derecho, y se establece que tanto en la réplica de fs. 96 a 96 vta. y en la dúplica de fs. 101 a 102 demandante y demandado reiteraron los argumentos expresados en la demanda y en la contestación, decretándose autos para sentencia en la resolución No. 39/2016 de fs. 114 a 115.

Respecto del proceso signado con el No. 69/2014, el demandante y demandado presentaron la réplica y dúplica de fs. 102 a 105 y 108 a 109 respectivamente, reiterando los argumentos de la demanda y de la contestación, advirtiéndose también que de fs. 104 a 108, Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado, por lo que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, mediante providencia de fs. 182 se decretó Autos para Sentencia.

VII. De la problemática planteada (Exp. 169/2014).

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad, se establece que el motivo de la controversia consiste en determinar lo siguiente:

1.- Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria determinó erróneamente que la Empresa Metalúrgica Vinto no impugnó la aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465 sobre la factura comercial de exportación No. 414.

2.- Si es evidente que se realizó interpretación errónea de la norma en cuanto a los medios fehacientes de pago por las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL, al considerar que no respaldan la totalidad de las compras efectuadas, vulnerándose en consecuencia el art. 8 y 11 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530.

VIII. Análisis de la problemática planteada.

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

1.- Que emitida la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA No. 0859/2013 de 26 de agosto, con la que fueron notificadas las partes el 28 de agosto de 2013, fue impugnada por la Administración Tributaria mediante memorial de recurso jerárquico presentado el 16 de septiembre del mismo año, cursante a fs. 104 a 107 del Anexo 1, el mismo que fue admitido con auto de 19 de septiembre de 2013. Asimismo, de fs. 138 a 139 del Anexo 1, cursa el memorial de apersonamiento y adhesión al referido recurso jerárquico respecto a la Factura de Exportación No. 414, presentado el 2 de octubre de 2013 por la Empresa Metalúrgica Vinto.

Con ese antecedente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Fundamentación Técnico-Jurídica de la resolución emitida, como cuestión previa señaló que "La Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), no impugnó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0859/2013 de 26 de agosto de 2013, entendiéndose que dio su conformidad con el criterio expresado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria Regional La Paz, en este sentido, en virtud del Artículo 143 de la L. N° 2492 (C.T.B.), no corresponde emitir pronunciamiento sobre los argumentos expuestos por la EMV en sus alegatos presentados que refieren el agravio que la ARIT, le hubiera causado al confirmar la diferencia en la Factura Comercial de Exportación No. 414, por los gastos de realización".

Con carácter previo, corresponde aclarar que el art. 205 del Cód. Trib., señala que toda actuación emitida, debe ser notificada en Secretaría de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, con excepción del acto administrativo de admisión del Recurso de Alzada y de la Resolución Jerárquica, que se notificará a ambas partes en forma personal o alternativamente mediante cédula, en consecuencia en cumplimiento de la indicada norma legal la notificación con la resolución de alzada se practicó en Secretaría, conforme consta a fs. 81 del anexo 1.

Ahora bien, en cuanto a la cita del art. 228 del Cód. Pdto. Civ. que según el criterio de la empresa demandante sería aplicable por disposición del art. 5 del Cód. Trib., art. 4 inc.1) de la L. N° 2341, corresponde señalar que dicha normativa no puede ser aplicada al presente caso, en atención a que en la L. N° 2492 (C.T.B.) no existe vacío legal respecto a la interposición de los recursos de alzada y jerárquico, encontrándose expresamente previsto en el art. 198 de la L. N° 2492, que ambos recursos deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener entre otros requisitos, los fundamentos de hecho y/o derecho, en el que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de la misma, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide, por otra parte, el art. 144 de la citada Ley establece que, el recurso jerárquico deberá ser interpuesto ante la ARIT dentro del plazo de veinte días improrrogables computables a partir de su notificación, presupuestos que no se cumplieron en el presente caso, por ello, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al no emitir pronunciamiento sobre los supuestos agravios que la ARIT le hubiera causado al confirmar la diferencia en la Factura Comercial de Exportación No. 414, actuó correctamente. En ese sentido, este Tribunal Supremo de Justicia, se encuentra impedido de pronunciarse sobre este punto ahora demandado y que no fue impugnado en recurso jerárquico por la empresa demandante, en observancia al principio de congruencia, entendido como la correspondencia entre la resolución y el pedido formulado, o la correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el recurso y la resolución emitida.

2.- En cuanto al punto referido a los medios fehacientes de pago, respecto a las facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, los criterios aplicados en instancia administrativa fueron diferentes, por un lado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, reconoció el 100% al considerar que la transacción fue efectivamente realizada y la Autoridad General de Impugnación Tributaria consideró que existe una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago,

habiendo determinado el importe de Bs. 1.613.923 emergente de las citadas facturas, como no sujeto a devolución por no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

En lo que concierne a este punto, la empresa demandante alega que corresponde la devolución total del crédito fiscal de las facturas mencionadas, por cuanto tiene demostrado mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales la compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas, los mismos que se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades, en razón a que las facturas de compras son originales, correspondan al periodo y están vinculadas con la actividad exportadora, condiciones que cumplen las facturas presentadas por la Empresa Metalúrgica Vinto.

Al respecto, la argumentación precedente, evidencia que no contiene ningún supuesto fáctico que permita contrastar lo afirmado con los documentos correspondientes al no haberse especificado cuáles son las liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fue tomada en cuenta por la autoridad demandada, situación que impide a éste Tribunal corroborar si los montos solicitados en restitución devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción o cómo deberían haber sido interpretadas y aplicadas, más aún, sin el señalamiento específico de la prueba para corroborar la infracción, no pudiendo éste Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos, motivo por el cual, no puede emitirse pronunciamiento al respecto, al no haberse cumplido con la carga argumentativa que permita al Tribunal Supremo de Justicia efectuar su labor de control de legalidad.

A ello se suma, que lo sustentado por la empresa demandante no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.), modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70 numerales 4 y 5 de la L. N° 2492, que prevén como obligación tributaria del sujeto pasivo, por una parte, respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, documentos o instrumentos públicos y por otra, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; asimismo, el art. 66 numeral 11, de la citada Ley, reconoce que la falta de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción. En el caso de autos, al no haber demostrado la parte actora que las facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, este tribunal no puede ordenar la restitución de los montos solicitados, coincidiendo con el criterio sustentado por la Autoridad recurrida.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la resolución impugnada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas por la entidad demandante, menos que se hubieran infringido los arts. 8 y 11 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, por lo que corresponde desestimar la pretensión.

Corresponde a continuación, ingresar a la consideración del expediente acumulado.

IX. De la problemática planteada (Exp. 69/2014).

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

Que el motivo de la litis, tiene relación con las supuestas vulneraciones que según la Administración Tributaria hubiere incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

1.- Si la autoridad demandada infringió el art. 10 del D.S. N° 25465, que establece que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización cuando los mismos no se encuentren respaldados por las condiciones contractuales.

2. Si es evidente la incorrecta aplicación y comprensión de la ley respecto a los medios fehacientes de pago sobre las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, porque mantuvo firme la revocatoria dispuesta por la resolución de alzada, en la parte referida a las retenciones efectuadas por concepto de regalías mineras.

X. Análisis de la problemática planteada.

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

1.- Gastos de Realización.

En cuanto a la Factura de Exportación No. 413, (fs. 125, Anexo 2) emitida a Industria Nacional de Plomo Indepp Ltda., la Administración Tributaria concluyó que la misma no cuenta con contrato de compra venta que respalde dicha exportación, por lo que aplicó el art. 10 del D.S. N° 25465, que establece que los gastos de realización son del 45% del valor oficial de cotización cuando los mismos no se encuentren respaldados por las condiciones contractuales, por su parte, la instancia de alzada determinó que no corresponde el desconocimiento de los gastos de realización, ya que si bien no se presentó el contrato de compra y venta de mineral, ésta se encuentra sustentada con los INCOTERMS FOB Y CIF Arica, señalados en la factura, estableciendo como correctos los gastos de realización en el importe de \$us. 263,91, lo cual fue confirmado en instancia jerárquica con el fundamento que la Empresa Metalúrgica Vinto respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante la Factura Comercial de Exportación No. 413, Declaración Única de Exportación (DUE) C-5662, MIC/DTA No. 162484, Proformas de Venta, Fletes Terrestres y Seguros, que acreditan que la venta del mineral se efectuó bajo el INCONTERM CIF Arica-Chile, fundamentando además que el art. 10 del D.S. N° 25465, claramente establece que la presunción del 45% solamente será aplicable cuando las condiciones contratadas no se encuentren respaldadas; criterio que comparte el Tribunal Supremo de Justicia, en atención que el contribuyente en el proceso de determinación demostró con documentación respaldatoria que los fletes y seguros consignados en la Factura de

Exportación se efectuaron, hecho que no fue observado por la Administración Tributaria, basando su observación sólo en la falta de contrato de compra venta; en consecuencia no correspondía el desconocimiento de los gastos de realización de la indicada factura, pues como se mencionó precedentemente, el art. 10 del D.S. N° 25465 no establece como requisito la presentación de contratos, sino que las condiciones contratadas se encuentren respaldadas.

2.- Medios fehacientes de pago.

En autos, la Administración Tributaria solicita la revocatoria parcial de la resolución jerárquica emitida por la AGIT porque en su criterio, no correspondía mantener firme la revocación dispuesta por la autoridad de alzada, respecto a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras y declarar como monto sujeto a devolución la suma de Bs. 10.816.172, porque en la verificación previa efectuada aplicó la normativa contenida en los arts. 66-11) y 70-4) del C.T.B. y 37 del D.S. N° 27310, modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874 cuando depuró el crédito fiscal de las facturas 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, emitidas por la Corporación Minera de Bolivia porque no fueron debidamente respaldadas puesto que el pago por la Regalía Minera (RM) no ampara el pago de la transacción por la compra del mineral porque no forma parte del monto facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía.

Por su parte, la AGIT sostuvo que si bien la normativa vigente no prevé la observación parcial de una factura, la Administración Tributaria lo hizo y la EMV aceptó la situación, por lo que esa instancia jerárquica, solo se refirió a dichas pretensiones a fin de no agravar la situación inicial del recurrente como consecuencia de su propio recurso. También indicó que los argumentos de la entidad demandante no son evidentes y en ese contexto, la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos los argumentos expuestos en ella apuntando que la endeble demanda contencioso administrativa carece de sustento jurídico tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

En ese contexto, el art. 37 del Reglamento del Código Tributario Boliviano aprobado con D.S. N° 27310 con la modificación dispuesta por el D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, sobre los medios fehacientes de pago regula que: Las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Ahora bien, corresponde determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el citado Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regális*, *regio*) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalaritario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la Empresa Minera Vinto, están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que la EMV es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma, puesto que se efectúa en cumplimiento de un mandato legal, motivo por el cual, es equivocado el criterio de la Administración Tributaria. Así se consideró también en la Sentencia 336/2015 de 13 de julio, pronunciada por esta Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) es simplemente un agente de retención motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la regalía minera no es sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, motivo por el cual, no correspondía que en la liquidación practicada por la autoridad demandada, se incluyan los importes correspondientes a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando:

I.- IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 del expediente N° 169/2014, interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto.

II.- PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 58 a 63 vta. del expediente No. 69/2014, deducida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en cuanto se refiere a las Facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777, correspondiente a las regalías mineras e IMPROBADA en cuando se refiere a la pretensión denominada gastos de realización, respecto a la Factura Comercial de Exportación No. 413.

En mérito a lo anterior, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2080/2013 de 15 de noviembre y la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 059/2013 de 26 de agosto, y en su mérito mantiene firme y subsistente la R.A. N° CEDEIM

PREVIA 23-00493-13 de 16 de mayo de 2013 en cuanto al monto inserto en las facturas Nos. 764, 765, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 774, 775, 776 y 777 correspondiente a las regalías mineras. La Administración Tributaria practicará la liquidación que corresponda conforme al fundamento de la presente sentencia.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán, el magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



361

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 66 a 73 vta., interpuesta por Enrique Martín Trujillo Velásquez en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1893/2013 de 14 de octubre, que cursa de fs. 18 a 45, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 113 a 117 y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante la Administración Tributaria- señaló que, fue notificado con la resolución impugnada el 23 de octubre de 2013, resolviendo el recurso jerárquico interpuesto por el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. impugnando la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0605/2013 de 8 de julio, que a su vez, confirmó la R.D. N°17-00017-13 de 27 de febrero de 2013, emitida por la propia administración tributaria; por lo que se habilita la vía contencioso administrativa para demandar el control de legalidad de la citada Resolución impugnada, de conformidad a los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC), el art. 74.2 del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.) y la S.C. N° 0090/2006 de 17 de noviembre.

Indicó que, la Administración Tributaria en uso de sus atribuciones y facultades conferidas por el C.T.B. y dando cumplimiento a la Orden de Verificación 00110VI03598, procedió a la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias relativas al impuesto al valor agregado (IVA) producto de notas fiscales observadas, por parte del señalado contribuyente; producto de la verificación sobre base cierta, se comprobó que el mismo no determinó el IVA conforme a ley, consignando en sus declaraciones juradas datos que difieren de los verificados. Agrego que, presentados los descargos del contribuyente se emitió la Vista de Cargo 7912-720-00110VI03598-0729/2012, para posteriormente emitirse la referida resolución determinativa que determinó una deuda tributaria de Bs. 24.578.- (veinticuatro mil quinientos setenta y ocho 00/100 bolivianos) a favor del fisco; esta última resolución como se relató ut supra, genero la cadena de impugnaciones realizadas por el contribuyente que desencadenó en la emisión de la resolución jerárquica ahora impugnada.

Finalmente, indicó que la resolución jerárquica impugnada dispuso revocar parcialmente la resolución de alzada y, en consecuencia, modificó el adeudo tributario establecido por la referida resolución determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs. 2.441.- (dos mil cuatrocientos cuarenta y un 00/100 bolivianos) de los periodos fiscales noviembre y diciembre del año 2008, y la multa por incumplimiento de deberes formales de UFV's 300.- (trescientos 00/100 unidades de fomento a la vivienda); manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de UFV's 9.121.- (nueve mil ciento veintiuno 00/100 unidades de fomento a la vivienda) equivalente a Bs. 16.547.- (dieciséis mil quinientos cuarenta y siete 00/100 bolivianos) por IVA del período fiscal diciembre de 2008, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales; lo cual provocó agravios a los intereses del Estado Plurinacional de Bolivia.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que, de manera superficial la AGIT pretende validar el crédito fiscal de las facturas observadas por la administración tributaria bajo el principio de verdad material y sin considerar la verdad formal o principio de sometimiento pleno a la ley, estando ambas ligadas de manera absoluta, ya que de lo contrario, se estaría desconociendo las formalidades procedimentales que por ley se encuentran establecidas y son de cumplimiento obligatorio; bajo ese entendido se tiene que la resolución jerárquica impugnada no puede pretender validar y valorar notas fiscales que incumplen la normativa tributaria, más aún si el contribuyente no presentó descargos valederos y legales, sin tomar en cuenta lo establecido en el art. 81 del C.T.B.

Expresó que, el contribuyente presentó como descargos los siguientes documentos: a) Comprobantes de egreso y libros mayores, sin notariar, que reflejan pagos a varios proveedores en efectivo y sin firma de los mismos; b) Registros contables de la provisión de los pasivos y no así los pagos realizados; y, c) Extracto de cuenta financiera donde se muestra el retiro de la caja de ahorro del contribuyente, pero no presenta la operación de las transferencias a las cuentas financieras de los funcionarios. Agregó que, estos descargos son insuficientes para validar las notas fiscales observadas.

Respecto a la factura observada N°216 emitida por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, alegó que la misma no fue presentada en documento original, por lo que se incumplió lo establecido en el art. 41.I de la resolución normativa de directorio (RDN) 10.0016.07, fundamentado en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y los arts. 4 y 8 del D.S. N° 21530; Luego expresa "... con excepción de la factura N° 216 que fue presentada por el sujeto pasivo cuya observación se deja sin efecto."(sic).

Respecto de las facturas observadas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; y, 213 y 216 emitidas por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano; manifestó que las mismas no fueron dosificadas por la Administración Tributaria y/o están fuera del rango de dosificación, incumpliendo los requisitos formales establecidos en el art. 41.I.2 y III de la RDN 10.0016.07, que en el marco de lo previsto en los arts. 14 de la L. N° 843 y 13 del D.S. N° 21530, reglamenta las condiciones de utilización del crédito fiscal contenido en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes; por lo que esas facturas no serían válidas para crédito fiscal.

Respecto de las facturas observadas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; 213 y 216, emitidas por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano; y, 171, emitida por Patricia Sedano; alegó que el contribuyente no demostró que las transacciones se hayan realizado efectivamente y que los controles cruzados no tienen por finalidad determinar la validez del crédito fiscal, sino realizar simplemente el cruce del débito crédito de las facturas y que las observaciones a la validez de las notas fiscales se exponen formalmente en la vista de cargo, a lo que el sujeto pasivo debe presentar los descargos correspondientes, no teniendo las notas fiscales validez por sí mismas para el cómputo del crédito fiscal porque la onerosidad y la transmisión de dominio debe respaldarse con documentación contable. agrega que, el sujeto pasivo debe demostrar que la transacción efectivamente se ha realizado en cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530, 70.4 y 5 del C.T.B., así como la carga de la prueba prevista en el art. 76 del C.T.B.; disposiciones concordantes con los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., es decir que todo comerciante debe llevar obligatoriamente los libros diario, mayor, inventario y balances, cumpliendo con el encuadernado y foliado ante Notario de Fe Pública, por lo que, toda transacción debe estar respaldada mediante documentación pública o privada que justifique y la compra venta de bienes y servicios.

Finalmente, sobre la multa por incumplimiento de deberes formales por el Acta N° 54767, expresa que la misma tiene respaldo en el art. 47.I de la RDN 10.0016.07, sobre el libro de compras y ventas IVA y el formato aplicado para el registro de las transacciones, lo cual fue desconocido por la AGIT.

I.3. Petitorio.

Solicitó se revoque parcialmente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1893/2013, en lo referido a revocación parcial que se dispuso en este acto administrativo; y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la Resolución de "recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0522/2013 que confirma la R.D. N° 17-00017-13..." (sic).

II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y los argumentos de la demanda se sujetan a los del recurso jerárquico, cabe remarcar y precisar que si se valoró la normativa señalada en el presenta caso, señalando los arts. 8 y 15 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, y que la prestación de servicios contiene las obligaciones de hacer y de dar, que en su configuración están sujetas a la voluntad de las partes, establecida a través de un contrato verbal o escrito, por lo que, para la materialización del hecho imponible, se tiene que este debe realizarse en territorio nacional, las partes deben conocer sobre el inicio y la finalización de la prestación, fijar un precio y respaldo con factura original y documentación contable, que permitan demostrar la efectiva transacción y no una simulación de acto jurídico de acuerdo al art. 8.II del C.T.B.

Asimismo, después de argumentar respecto al impuesto a las utilidades empresariales (IUE) en concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados; respecto a la factura N°216, emitida por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, indicó que la misma se presentó en original, cumpliendo con lo establecido en el art. 4 de la L. N° 843; en lo que respecta a las facturas no dosificadas por la Administración Tributaria y/o fuera de rango de dosificación, alegó que no es motivo suficiente para la depuración del crédito fiscal IVA, toda vez que, el cumplimiento de dicha obligación le corresponde al emisor de la nota fiscal; finalmente, respecto que el contribuyente no demostró que las transacciones se hayan realizado efectivamente, manifestó que se evidenció de las planillas de pago a proveedores, planilla de traspasos, extracto de caja de ahorro, planilla de traspasos y planilla detalle para pago de proveedores, que se hicieron traspasos parciales a la cuenta de Nathalie Vanessa Eguez Justiniano y que el saldo fue cancelado en efectivo, consignándose la firma de la beneficiaria en conformidad, pagó último que de manera general fue contabilizado en el comprobante de transacción correspondiente.

Finalmente, agrega que, la documentación proporcionada por el sujeto pasivo, conforma el art. 76 del C.T.B., logra demostrar la validez del crédito fiscal IVA, emergente de la aplicación de los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530; por lo que, se puede verificar que los argumentos del demandante no son suficientes y que la resolución jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, no existiendo lesión ni agravio de derechos.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1893/2013.

III. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 141 a 144 vta., se apersonó Boris Walter López Ramos, en representación legal de la Administración Tributaria, quien reiteró los argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa.

Por memorial de dúplica, corriente de fs. 148 a 149 vta., el representante legal de la AGIT señaló que, el sujeto pasivo adjuntó a su recurso jerárquico fotocopias simples de los contratos de servicios y el acta de recepción de documentos relacionada a la Orden de Fiscalización 001OFE00057, por lo que se constató por el principio de verdad material que esa documentación estaría en poder de la propia administración tributaria, aspecto confirmado por la vista de cargo emitida en ese proceso y que fue adjuntada como prueba; siendo que esa documentación permitió demostrar la validez del crédito fiscal IVA emergente de la aplicación de los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530. Asimismo, indico que la administración tributaria, al invocar el principio de sometimiento pleno a la ley, planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación en instancia administrativa, por lo que no corresponde su consideración en aplicación del principio de congruencia.

IV. Intervención del tercero interesado.

Por memoriales presentados el 30 de junio de 2014 y 10 de febrero de 2015, cursantes de fs. 133 a 135 vta. y 158, se apersonaron Patricia Andia Méndez y Eduardo Kilibarda, en representación de la Corporación Educativa Santa Cruz S.A., contestando negativamente a la demanda contencioso administrativa y exponiendo lo siguiente:

Sobre las Facturas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma, expresaron que el emisor cometió un error al imprimirlas al consignar equivocadamente el número de autorización y que, de conformidad a la RDN 10-0016-07, esa es responsabilidad de la emisora, por lo que no se puede pretender la depuración de crédito, más aún si la propia administración tributaria ya sancionó a dicha emisora; asimismo, la transacción consignada en la factura N° 1920 fue sustentada por el comprobante de egreso N° 081118 y su cobro de pago en la boleta de honorarios de noviembre 2008, que consigna el mismo monto de dinero u contiene el sello de caja y la firma de conformidad de la interesada; en lo que respecta a la transacción consignada en la factura N° 1922, la misma fue sustentada en pagos parciales a depósito en la cuenta de la beneficiaria, como se puede corroborar en el registro contable y en el extracto de la caja de ahorro, siendo el saldo cancelado en efectivo, tal y como lo refleja la planilla detalle de pago a proveedores, conteniendo la firma de la beneficiaria y que el comprobante de transacción registra de forma general el pago de la planilla total.

Sobre la factura N° 213, emitida por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, alegaron que –como se describió supra– los errores del emisor de la nota fiscal no pueden ser atribuibles al beneficiario del crédito fiscal de acuerdo a los arts. 3 y 15 de la RDN 10-0016-07, y que tal extremo pudo verificarlo la administración tributaria fiscalizando al proveedor, lo que no hizo obviando el principio de verdad material; asimismo, indicaron que esta transacción está sustentada en el comprobante de Egreso N° 81117 y su cobro en boleta de honorarios de noviembre 2008, en la cual se consigna el monto de dinero y contiene el sello de caja y la firma de conformidad de la interesada.

Sobre la factura 216, emitida por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, la misma se presentó en original e indicaron nuevamente que los errores en su dosificación no son atribuibles al beneficiario del crédito fiscal; asimismo, esta transacción se encuentra sustentada en las planillas de pago a proveedores, de traspasos y detalle para pago de proveedores, así como en el extracto de caja de ahorro, documentos que evidencian el pago parcial en depósitos a cuenta y el pago en efectivo a la interesada, todo contabilizado en el comprobante de transacción correspondiente y que además consta la firma de la misma.

Sobre la factura N° 171, emitida por Patricia Sedano, la misma fue sustentada por contrato de servicios suscrito con la misma en calidad de consultora académica, transacción respaldada por el registro contable de egreso correspondiente y su cobro en efectivo mediante boleta de pago; consignándose el monto pagado, el sello de caja y la firma de conformidad de la interesada.

Finalmente, respecto del Acta de infracción N° 54767, indicaron que se pretende sancionar la omisión de las facturas observadas mediante libro de compras IVA, aspecto que no tiene sustento en la propia RDNA 10-0016-07, ya que se sanciona el deber de presentar dicho documento o de presentarlo fuera del plazo establecido, por lo que ninguna de la normativa utilizada se ajusta a los hechos en consideración del principio de tipicidad.

Por todo lo expuesto, solicitaron que se confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1893/2013, por corresponder en virtud del valor justicia y la Constitución Política del Estado, haciendo notar que el monto liquidado por esta Resolución ya fue pagado en su totalidad a la Administración Tributaria, por lo que ya quedó extinguida la deuda tributaria, por lo que actuaron como buenos contribuyentes, respetuosos de las disposiciones de la autoridades competentes; a lo cual adjuntaron boletas de pago al SIN.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Por Orden de Fiscalización 0011OVI3598, en la modalidad Operativo Específico Crédito IVA, con alcance al crédito fiscal contenido en las facturas detalladas por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, se inició la fiscalización contra el contribuyente Corporación

Educativa Santa Cruz S.A., requiriendo la presentación de declaraciones juradas, libros de compras y ventas, facturas de compras originales que fueron declaradas como crédito fiscal y medios de pago de las facturas observadas.

El 9 de noviembre de 2012, el contribuyente solicitó la ampliación del plazo para la presentación de la documentación requerida, la cual fue rechazada por Proveído 24-03115-12 de 28 de noviembre de 2012; por lo que, la Administración Tributaria emite las siguientes actas por contravenciones tributarias: a) Acta N° 54755, por el incumplimiento al deber formal de registro de compras en libros IVA; b) Acta N° 54767, por el incumplimiento a la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci; y, c) Acta 54768, por el incumplimiento a la entrega de la documentación requerida durante la fiscalización.

Por nota presentada el 22 de noviembre de 2012, el sujeto manifestó a la Administración Tributaria que la documentación solicitada durante la fiscalización ya fue entregada, excepto la correspondiente a los periodos julio, noviembre y diciembre, todos del año 2008, ya que la misma fue entregada el 15 de noviembre de 2012, según consta en la acta de recepción de documentación emitida por la propia administración tributaria.

La Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo 7912-720-0011OVI03598-0720/2012 de 23 de noviembre, la cual fue notificada al contribuyente el 30 de igual mes y año; por lo que, éste último presentó nota de descargo, argumentando la nulidad de la referida vista de cargo, que no le correspondía la sanción establecida en el Acta N° 54766 por encontrarse los libros de compra debidamente legalizados y que presentó la documentación requerida, no correspondiendo el Acta 54768 igualmente.

Por Resolución Determinativa N° 17-00017-13 de 27 de febrero de 2013, la Administración Tributaria determinó sobre base cierta la deuda tributaria por la suma de UFV's 13.547.- (trece mil quinientos cuarenta y siete 00/100 unidades de fomento a la vivienda), equivalentes a Bs. 24.578.- (veinticuatro mil quinientos setenta y ocho 00/100 bolivianos), por tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales, relativos a los periodos fiscales noviembre y diciembre, ambos del año 2008.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta se resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: a) Si las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que presenten errores de impresión o no estén debidamente dosificadas por la administración tributaria, son válidas para generar crédito fiscal; b) Si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado; y, c) Determinar si la omisión de registro de facturas en el libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, incumpliendo la obligación establecida en los arts. 47 y 50 de la RND 10-0016-07, se adecúa al incumplimiento del deber formal de presentación de toda la información, establecida en el Subnumeral 4.2.2 de la RND 10-0037-07, incorporado por la RND 10-0030-11.

VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

VI.1. Sobre el sistema probatorio adoptado en materia tributaria.

Previamente a resolver la problemática planteada, es necesario señalar lo establecido en el primer párrafo del art. 81 del C.T.B., que dispone: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad...", en este sentido el sistema probatorio adoptado en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica, en contraposición del sistema probatorio tasado, mediante el cual se determina la forma de valoración de los medios probatorios del proceso; es así que, como instancia de control de legalidad, este Tribunal no cuenta con criterios legales para determinar si en sede administrativa se valoró legalmente la prueba, puesto que el sistema de valoración es libre y de acuerdo a la sana crítica; solamente podríamos pronunciarnos acerca de criterios de admisibilidad de los elementos probatorios y su consideración respecto a los requisitos contenidos en el propio art. 81 del código mencionado, salvo que sea evidente una vulneración de los principios básicos de la lógica y la razón común, situación ante la cual se estaría vulnerando el principio de debido proceso, en sus reglas de motivación y fundamentación de la resolución administrativa de acuerdo al art. 211 del C.T.B.

Además, es necesario considerar que el principio de verdad material, consagrado en el art. 180.I de la C.P.E., y previsto en el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), es un criterio de optimización para la correcta impartición de justicia, tanto judicial como administrativa, el cual es utilizado por la autoridad al momento de valorar la prueba en busca de llegar a la verdad material de los hechos para emitir una resolución debidamente motivada; por ello, este principio se encuentra estrictamente vinculado al sistema probatorio adoptado

legalmente para guiar la actuación judicial o administrativa, que en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica; asimismo, su aplicación no significa vulnerar el principio de legalidad o de sometimiento pleno a la ley, porque se entiende que opera dentro de los márgenes de la misma. Al respecto, la S.C. N° 1198/2014 de 10 de junio, entendió lo siguiente:

“El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrovertibles, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión.

(...)Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anuncie de ella”.

Por todo lo señalado e ingresando a resolver el objeto de controversia referido a si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado, se tiene que la Administración Tributaria comenzó indicando que la AGIT no debió considerar elementos probatorios como comprobantes de egreso y libros mayores sin notariar que reflejan pagos a varios proveedores y sin firma de los prestadores de servicio, como registros contables y extractos bancarios; consideraciones que llevaron a la Administración Tributaria a depurar las Facturas Nos. 1920, 1922, 213, 216 y 171; sin embargo, de la lectura de la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene que la AGIT sí consideró dichos elementos probatorios y los valoró conjuntamente a otros documentos como contratos de prestación de servicios, comprobantes de egresos, boletas de pago con sello de caja y firma de los prestadores de servicio y planillas de pago a proveedores; la valoración conjunta de toda esa documentación y la contratación de los datos que consignan, permitió a la AGIT determinar que sí se demostraron las transacciones vinculadas a las facturas descritas, cumpliendo con lo dispuesto por los arts. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y 70.1 y 2, y 76 del C.T.B.

En mérito a lo señalado y de acuerdo a la naturaleza y finalidad del proceso contencioso administrativo, como instancia de control de legalidad; es decir, de puro derecho, y al no contar con etapa probatoria, es que en cumplimiento del art. 81 del C.T.B., que adopta el sistema libre o de sana crítica para la valoración de la prueba, y al no haberse expresado como agravios cuestiones de admisibilidad, pertinencia y oportunidad de la prueba o falta de valoración de prueba tasada conforme a la ley, este Tribunal no puede volver a valorar la prueba cuestionada por la administración tributaria, porque no corresponde a la naturaleza del presente proceso; por lo que se respeta la valoración realizada por la AGIT, como instancia competente y facultada para tal acto, y se tiene por demostradas las transacciones vinculadas a las facturas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; 213 y 216, emitidas por Natalhie Vanessa Eguez Justiniano; y 171 emitida por Patricia Sedano.

VI.2. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal.-

En referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen “Otros requisitos” que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal mérito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

En referencia a este punto, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la L. N° 843 en su art. 4 inc. a), señala que: “El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que: “Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art.15 sobre el monto de las compras, importaciones

definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”.

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en débito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

Ahora bien, del análisis y revisión de la vista de cargo y la resolución determinativa, se conoce que la administración tributaria observó las Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; y, 213 y 216 emitidas por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, porque no fueron dosificadas por la Administración Tributaria y/o están fuera del rango de dosificación, sobre este punto, es pertinente aclarar a la Administración Tributaria, que si bien es cierto que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en su art. 41, Numeral II, establece que una factura no dosificada no es válida para el cómputo del crédito fiscal, se debe tener presente que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, habiendo demostrado el sujeto pasivo en el presente caso, por las facturas Nos. 1920; 1922; 213; y, 216, que la transacción se realizó y que los aspectos formales de observación de las referidas facturas, obedecen al incumplimiento en el que incurrieron las proveedoras, pudiendo la Administración Tributaria, con base en la documentación aportada por la Corporación Educativa Santa Cruz S.A., sancionar a las responsables de las facturas observadas; consecuentemente, se ha demostrado el origen del crédito fiscal de las referidas Facturas, según disponen los numerales 6 y 7 del art. 70 de la L. N° 2492.

A mayor abundamiento, cabe considerar que la verdad material según la uniforme doctrina: “es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento”. (Abelaztury, Cilurzo, curso de procedimiento administrativo Abeledo-Perrot pág. 29).

En ese contexto, de la normativa y de los antecedentes mencionados, se establece que las proveedoras Benny Mariamma y Vanessa Eguez Justiniano, si bien emitieron facturas sin cumplir aspectos formales, en relación a la información contenida en dosificaciones autorizadas por el SIN; empero, tal error de carácter formal, no puede ser atribuido al contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., pues las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por éste, sino por quien concedió en favor de dicha entidad educativa el servicio solicitado; en consecuencia, las obligaciones tributarias y/o presentación de declaraciones juradas en la forma y plazo establecido por ley, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la Administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la Resolución Jerárquica impugnada, son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del C.T.B., que señala: “En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias”, pues la Administración Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente es únicamente responsable en la recepción y pago de las facturas extendidas por sus proveedores, por ser ellos los emisores de la facturas, bajo ese entendido, los errores de emisión que presentan las facturas antes señaladas son atribuibles al emisor de dichas notas fiscales, lo que si bien genera un incumplimiento de deber formal, no impide que las mismas sean consideradas válidas para crédito fiscal, debiendo sancionarse a los verdaderos responsables (emisor de la factura), mediante sumarios contravencionales, en aplicación de los arts. 160 y 162 de la L. N° 2492 y 17.1 y Anexo A) de la RND 10-0037-07.

VI.3. Otras consideraciones.

La AGIT dejó sin efecto el Acta 54767, por considerar que los arts. 47 y 50 de la RND 10-0016-07 establecen el registro y formato que mínimamente debe cumplir el Libro de Compras IVA en físico, y que debe ser remitido mediante Software Da Vinci LCV, y que este aspecto no se adecuaría al tipo contravencional dispuesto en el Subnumeral 4.2.2 de la RND 10-0030-11, incorporado por la RND 10-0037-07, por no contravenir el deber formal de “Presentación de toda la información de los libros de compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV, en el plazo establecido, por período fiscal” y no estar ninguna de esa normativa vinculada a la supuesta omisión de registro de las facturas observada por la Administración Tributaria.

Esa determinación fue reclamada como agravio por la Administración Tributaria; empero, no argumenta adecuadamente en qué error de interpretación o aplicación de la norma habría incurrido la AGIT, limitándose solamente a citar el art. 47 de la RND 10-0016-07 y expresar que: “Por lo tanto habiéndose comprobado el incumplimiento de deberes formales señalados y toda vez que la autoridad de impugnación

tributaria general hace una interpretación errónea de la normativa, situación que nos causa agravios; pues de la norma señalada precedentemente se establece con claridad que lo señalado por la autoridad de Impugnación General carece de fundamento” (sic). A lo que se debe agregar que la AGIT, además señaló que: “...se debe tener en cuenta que en el proceso de verificación, la administración tributaria obtuvo información de su sistema SIRAT que contiene la información sobre las facturas declaradas por el sujeto pasivo e informadas por el Módulo Da Vinci, por lo que no es correcta la apreciación sobre la omisión de registro de las facturas Nos. 1920, 213, 171 y 211”, fundamento que no fue considerado en la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración Tributaria y que desvirtúa totalmente el fundamento del Acta 54767.

Finalmente, respecto a la observación realizada a Factura N°216, emitida por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, por no ser presentada en original, la Administración Tributaria admitió que la misma si fue respaldada con el documento original, expresando lo siguiente: “... con excepción de la factura N° 216 que fue presentada por el sujeto pasivo cuya observación se deja sin efecto”, afirmación que consiente lo resuelto por la AGIT al respecto.

V. Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1893/2013 de 14 de octubre, resolviendo confirmar la Resolución de Alzada, dejando sin efecto legal la depuración de las Facturas Nos. 1920 y 1922, emitidas por Benny Mariamma; así como de las facturas Nos. 213 y 216, emitidas por Nathalie Vanessa Eguez Justiniano, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art.6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 66 a 73 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN y; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1893/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



362

**Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 20, interpuesta por la Administración Tributaria Municipal de Sucre representada por Teresa Araujo Loayza, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 45 a 49, la notificación personal al tercero interesado practicado el 15 de mayo de 2014 cursante a fs. 24, réplica de fs. 54 a 55 vta., y dúplica cursante de fs. 59 a 60; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Con la facultad conferida por la L. N° 2492 Cód. Trib., boliviano (C.T.B.), la Administración Tributaria Municipal de Sucre emitió Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012 de 31 de octubre, que no es susceptible de impugnación por la naturaleza del Procedimiento Determinativo, conforme dispone el art. 195.II del C.T.B., en tal circunstancia sostiene que correspondía el rechazo por parte de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria al recurso de alzada planteado por el contribuyente Enrique Urquidi Hodgkinson.

En observancia de la Ordenanza Municipal N° 50/93 de 22 de octubre de 1993, las personas sujetas a los impuestos y patentes, tenían la obligación de inscribirse en el padrón municipal de contribuyentes, desde el 1 al 30 de noviembre del referido año, a través de declaraciones juradas que luego fueron validadas en la Resolución Administrativa Municipal N° 171/2010; del mismo modo, existe la obligación del sujeto pasivo de comunicar a la administración tributaria municipal futuras modificaciones. Con base en ello, afirma que la información reproducida por el sistema informático, refleja los datos proporcionados por los contribuyentes. De ahí, que la Certificación emitida por la responsable de recaudaciones cuenta con plena validez.

I.2. Fundamentos de la demanda

La Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, interpretó erróneamente el art. 97.III del C.T.B., por cuanto se exigió mayores requisitos que los fijados en la Ley, negando al Gobierno Autónomo Municipal de Sucre el legítimo derecho a percibir lo adeudado por el contribuyente.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 45 a 49, contestó en forma negativa señalando: 1) No se puede impugnar puntos que no fueron recurridos oportunamente en alzada, por lo que el reclamo sobre la notificación tácita no corresponde ser considerado; 2) El 31 de octubre de 2012, la Jefatura de Ingresos, área de Fiscalización y Cobranza Coactiva del Gobierno Municipal de Sucre, emitió la liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012, indicando que de acuerdo a la información y los datos proporcionados por el contribuyente, registrados en el sistema informático, el contribuyente Enrique Urquidi Hodkingson es sujeto pasivo de la patente municipal con Registro N° 1140334615, estableciendo la obligación impositiva en la suma de 1814,48392 UFV por la gestión 2007. Liquidación que fue notificada, realizándose las publicaciones el 20 de noviembre y 5 de diciembre de 2012, cumpliéndose con el primer requisito: publicación previa en un medio de prensa de circulación nacional o local; 3) Sobre la aportación de datos del contribuyente, la Administración Tributaria Municipal no demostró la existencia de declaración jurada que conste la información y datos proporcionados por Enrique Urquidi Hodkingson en el momento de registrar la actividad en la Patente Municipal; es decir, la Administración Tributaria debió respaldar documentalmente su actuación en virtud al art. 76 del C.T.B., para acreditar la correcta liquidación y el procedimiento realizado; 4) La inexistencia de declaración jurada impide verificar si la liquidación refleja fielmente los datos proporcionados por el sujeto pasivo; y, 5) Para aplicar el procedimiento especial previsto en el art. 97.III del C.T.B., en el ámbito municipal, según los arts. 92 y 93 del citado cuerpo legal, deben cumplirse con las siguientes condiciones básicas: publicación previa en un órgano de prensa de circulación nacional o local, documento o formulario en el que se encuentre la aportación de datos del sujeto pasivo y liquidación que refleje fielmente los datos proporcionados por el sujeto pasivo. El incumplimiento de los mencionados requisitos da lugar a la indefensión de los interesados

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre.

II.2. Réplica y dúplica.

Corrida en traslado la respuesta, la por la Administración Tributaria Municipal de Sucre presentó réplica reiterando que cumplió con los requisitos señalados por la autoridad demandada no siendo necesario contar con un documento físico por cuanto la información reflejada en el sistema informático refleja los datos proporcionados por el contribuyente mediante declaraciones juradas (fs. 54 a 55 vta.).

Daney David Valdivia Coria por la AGIT presentó dúplica señalando que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, está respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos (fs. 59 a 60).

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012 de 31 de octubre, que indica que Enrique Urquidi Hodkingson -hoy tercero interesado- adeuda por incumplimiento de la obligación de pago de la Patente Municipal, Licencia de Funcionamiento, de la gestión 2007, la suma de Bs 3.244.- (fs. 1 del anexo 3).

III.1.1. Notificación practicada al contribuyente Enrique Urquidi Hodkingson el 10 de diciembre de 2012, con la Liquidación Mixta N° 5032/2012 (fs. 1 del anexo 1).

III.2. Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 171/2010 de 6 de octubre, que resolvió validar la información reproducida por el sistema informático, señalando que "refleja los datos proporcionados por los contribuyentes mediante declaraciones juradas a través de formularios físicos de empadronamientos (...). cualquier discrepancia o desacuerdo que tuviere el contribuyente o sujeto pasivo respecto de la veracidad de la información que reproduce el sistema informático deberá ser comunicado a la administración tributaria en el plazo de 30 días

calendario de publicada la presente Resolución, caso contrario, dicha información se tendrá como válida a todos los efectos jurídicos y/o tributarios" (fs. 16 del anexo 3), siendo notificado en el matutino Correo del Sur el 7 de octubre de 2010 (fs. 17 del anexo 3).

III.3. Recurso de alzada planteado por Enrique Urquidi Hodgkinson (fs. 6 a 9 del anexo 1) y respuesta presentada por Teresa Araujo Loayza en representación de la Administración Tributaria Municipal de Sucre (fs. 17 a 19 vta. del Anexo 1).

III.4. Resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0040/2013 de 1 de abril, que resolvió anular la Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012 de 31 de octubre, ordenando a la Administración Tributaria Municipal efectuar una nueva Liquidación conforme al art. 97-III del C.T.B., además de cumplir con los requisitos esenciales previstos en el art. 99.II del citado cuerpo legal (fs. 36 a 40 vta. del anexo 1).

III.5. Recurso Jerárquico presentado por Teresa Araujo Loayza en representación de la Administración Tributaria Municipal de Sucre (fs. 109 a 112 del Anexo 1).

III.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, que resolvió confirmar la Resolución ARIT-CHQ/RA 0040/2013 de 1 de abril; y, anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012 y la administración tributaria respalde documentalmente el reparo determinado, observando los procedimientos y requisitos previstos en la L. N° 2492 (fs. 235 a 245 vta. del anexo 2).

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, interpretó y aplicó erróneamente el art. 97.III del C.T.B. (L. N° 2492), al confirmar la anulación de la Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes se advierte que la Administración Tributaria Municipal de la ciudad de Sucre practicó Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012 de 31 de octubre, proyectando el adeudo tributario, equivalente a Bs3244.- de la gestión 2007, del contribuyente Enrique Urquidi Hodgkinson -hoy tercero interesado-; notificada la referida Liquidación, fue impugnada por el sujeto pasivo mencionado, pronunciándose la Resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0040/2013 de 1 de abril, que anuló la Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012 antes mencionada, ordenando a la entidad ahora demandante realizar una nueva Liquidación conforme al art. 97.III del C.T.B., además de cumplir con los requisitos esenciales previstos en el art. 99.II del citado cuerpo legal, confirmada por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre.

En ese sentido, se constata que el contribuyente reclamó en su recurso de Alzada lo siguiente: que la Liquidación, por Determinación Mixta N° 5032/2012, fue realizada sin contar con documentos fehacientes sino únicamente con datos extraídos del sistema informático; no se realizó la calificación de la conducta del contribuyente ni se explicó los fundamentos de hecho y derecho que expliquen el motivo del adeudo tributario (fs. 6 a 9 del Anexo 1). La Resolución de recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0040/2013 de 1 de abril, analizó las particularidades del caso concreto y determinó anular la Liquidación mixta realizada por el actor, con base en lo siguiente:

"...la Declaración Jurada, se realiza mediante documento físico, que debe ser suscrito por el titular de la Actividad Económica; alternativamente la declaración puede ser efectuada por un medio informático o comunicada vía electrónica, por un usuario autorizado. En ese sentido, en el presente caso si bien la Administración Tributaria Municipal emitió la certificación S/N (...); sin embargo, no se demostró conforme prevé el art. 76 del C.T.B., el medio por el cual, tal información fue comunicada por el sujeto pasivo, no existiendo en consecuencia constancia de que los datos consignados en su sistema informático correspondan a los proporcionados por Enrique Urquidi Hodgkinson, por lo que no resulta ser una prueba idónea para establecer fielmente los datos técnicos aportados por el contribuyente sobre la Patente Municipal de la gestión 2007; consecuentemente, en virtud del parág. III, art. 97 del C.T.B., se establece que la Administración Tributaria no cumplió con éste requisito, para aplicar el procedimiento especial previsto en el citado art.97".

"...la liquidación emitida por la Administración Tributaria Municipal, se advierte que carece de constancias que acredite que la liquidación refleja fielmente los datos proporcionados por el sujeto pasivo, pues no existe en antecedentes ningún documento con el cual se pueda verificar si la liquidación refleja fielmente los datos proporcionados por el sujeto pasivo desconociendo si contiene incrementos en la base imponible, lo que tampoco fue demostrado en esta instancia recursiva por la administración municipal, conforme dispone el art. 76 del C.T.B."

"...la Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012, contiene el lugar y fecha de emisión, las especificaciones sobre la deuda tributaria (aunque en este caso no se puede establecer si refleja los datos aportados por el sujeto pasivo) pero no contiene los fundamentos de hecho y de derecho ni la calificación de la conducta; consiguientemente, dicho acto administrativo incumple con el parág. II del art. 99 del C.T.B., viciando de nulidad la indicada liquidación".

Interpuesto recurso jerárquico, por parte de la Administración Tributaria Municipal de la ciudad de Sucre, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, confirmó la resolución de alzada antes mencionada, argumentando lo siguiente:

En cuanto a los requisitos para la liquidación por determinación mixta

Se cumplió con el primer requisito referido a la publicación de la Resolución Administrativa Tributaria J.D.I. N° 072/2008 de 24 de octubre, en el periódico Correo del Sur el 15 de noviembre de ese año.

"...segundo requisito, sobre la aportación de datos del contribuyente (...) no se evidencia que la Administración Tributaria Municipal, haya demostrado la existencia de declaraciones juradas en la que conste la información y datos proporcionados por Enrique Urquidi

Hodkinson en el momento de registrar su actividad mediante la patente municipal, toda vez que la Administración Tributaria Municipal debió respaldar documentalmente sus actuaciones...”.

“En cuanto al tercer requisito, cabe referir que la inexistencia de la declaración jurada que refleje los datos de la Actividad Económica N° 1140334615, impide verificar si la liquidación refleja o no fielmente los datos proporcionados por el sujeto pasivo, lo que tampoco fue demostrado en esta instancia recursiva, conforme dispone el art. 76 de la L. N° 2492 (C.T.B.)”.

A efecto de verificar si la actividad interpretativa-argumentativa realizada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contenida en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, se recuerda que de acuerdo al art. 92 del C.T.B., la Determinación de la deuda tributaria, es el acto por el cual ya sea el sujeto pasivo (contribuyente) o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de la deuda tributaria o su inexistencia. Existen tres formas de determinación: la primera realizada por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de declaraciones juradas; la segunda por la Administración Tributaria de oficio, y la tercera, donde intervienen tanto el sujeto pasivo o tercero responsable y la administración tributaria, siendo de interés en el presente caso esta última, también llamada determinación mixta regulada por el parág. I num. 3 del art. 93 del C.T.B. (L. N° 2492) que señala: “Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la administración tributaria fija el importe a pagar”.

En ese contexto, la normativa legal citada, establece que la determinación mixta es la que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo, y el art. 97 del C.T.B., del procedimiento determinativo en casos especiales, en su parág. III dispone: “La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una resolución determinativa, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio, ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación” (las negrillas fueron añadidas).

En el caso de Autos si bien es verdad que la liquidación por determinación Mixta N° 5032/2012 de 31 de octubre, goza de la presunción de legitimidad dispuesta por el art. 65 del C.T.B. que indica: “Los actos de la administración tributaria por estar sometidos a la ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este código establece”, extensible, a la información con la que cuenta la administración tributaria municipal; sin embargo, al habérsela cuestionado por el contribuyente dentro de plazo, en éste caso en particular, la carga de la prueba se trasladó a la administración tributaria municipal de Sucre para respaldar la existencia de la obligación no sólo con la información obtenida del sistema informático sino con la documentación física que apoya la pretensión de cobro, por cuanto el art. 97.III del C.T.B. prevé: “La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una resolución determinativa, sin perjuicio de que la administración tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación” (las negrillas nos corresponden); consiguientemente, correspondía a la Administración Tributaria de Sucre, presentar los respaldos físicos que llevaron a establecer de manera clara e inequívoca la existencia de la obligación. De ahí, que el art. 76 del C.T.B. indica: “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos”.

A efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el art. 97-III del C.T.B., en sentido de que la liquidación por determinación mixta debe contener exactamente los datos proporcionados por el contribuyente, la administración tributaria municipal, respaldó esos datos con la Resolución Administrativa Municipal N° 171/2010, publicada el 6 de octubre de 2010 y la certificación emitida por la Responsable del Área de recaudaciones del G.A.M.S. (fs. 18 del Anexo 3); empero, no presentó los antecedentes administrativos o documentales que fueron proporcionados por el sujeto pasivo y con base al cual se habría registrado en el sistema informático; tampoco justificó razonablemente los motivos por los cuales no cuenta con dicha documentación. En consecuencia se tiene que la Administración Tributaria Municipal, no cumplió con lo establecido en el art. 97.III del Cód. Trib., referido al procedimiento de determinación en casos especiales, siendo correcta la interpretación realizada en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, misma que fue expuesta ut supra.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, interpretó y aplicó correctamente -en el presente caso- los arts. 97-III y 76 del Cód. Trib. (L. N° 2492), no siendo ilegal ni arbitraria la decisión de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Liquidación por Determinación Mixta N° 5032/2012, debiendo la Administración Tributaria Municipal de Sucre respaldar documentalmente la acción de cobro pretendido -con base en los datos conjuntos proporcionados por el sujeto pasivo y la administración tributaria municipal-.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art.6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 20, planteada por la Administración Tributaria Municipal de Sucre representada por Teresa Araujo Loayza; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1848/2013 de 7 de octubre, por los motivos expuestos ut supra.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



363

Administradora de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Boliviana c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 22 a 23, interpuesta por José Miguel Galarza Anze en representación legal de la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2002/2013 de 4 de noviembre, corriente de fs. 4 a 11, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 52 a 55 vta., y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la ANB -en adelante la Administración Aduanera- señaló que el 4 de noviembre de 2013, fue notificado con la Resolución Jerárquica impugnada, que resuelve el recurso jerárquico interpuesto contra la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0658/2013 de 16 de agosto, que a su vez, revocó la Resolución Determinativa AN-VIRZA-RDS-004/2013 de 2 de abril de 2013, emitida por la propia Administración Aduanera; por lo que se habilita la vía contencioso administrativa para demandar el control de legalidad de la citada resolución jerárquica impugnada, de conformidad a los arts. 327, 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., y 69 y 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), de 23 de abril de 2002.

Expreso que, la Dirección Nacional de Aeronáutica Civil emitió la autorización de ingreso DGAC/DTA 201/2010 de 10 de mayo, para la aeronave Cessna U206G, con matrícula N9700M y Serie U20604557, la cual tenía como destino final el aeropuerto "El Trompillo" de la ciudad de Santa Cruz, el cual fue declarado depósito aduanero especial por un plazo de 60 días, mediante resolución administrativa AN-VIRZA-RA-1143/2010 de 1 de junio de 2010, a solicitud la concesionaria almacenera boliviana ALBO S.A., para el señalado aeropuerto Hangar 104 y a solicitud de la Agencia Despachante de Aduana Mundial Ltda., aspecto corroborado por la planilla de movimiento de inventario de ingreso 2010711R35 de 28 de mayo para la indicada aeronave y la consecuente autorización del parte de recepción 7112010201654 de 1 de junio de 2010.

Indicó que, 12 de agosto de 2010, la Almacenera Boliviana Albo S.A. mediante nota ALBO-VIR 00303/2010, hace conocer la denuncia presentada ante el Ministerio Público por la sustracción de la referida aeronave bajo su custodia, cuarenta y un días después de haberse configurado el ilícito; posteriormente, la misma concesionaria dio a conocer la DUI C-373 de 1 de julio de 2010, efectuada ante la Administración de Aduana de Guayaramerín, dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la ANB, la que supuestamente amparó la nacionalización de la indicada aeronave, hecho por el que la concesionaria pretende eximirse de sus responsabilidades aduaneras; agregó que, la indicada DUI fue anulada por la Gerencia Regional La Paz de la ANB el 14 de febrero de 2013, por ser un acto administrativo que carecía de elementos esenciales como la competencia, procedimiento y finalidad, siendo nulo de pleno derecho, por lo que el pago de los tributos aduaneros no puede sostenerse en base a un acto nulo de pleno derecho y que ya no existe.

Manifestó que, mediante la resolución determinativa AN-VIRZA-RDS-004/2013, se declaró firme la Vista de Cargo AN-VIRZA-VC 01/2013 de 19 de febrero, girada contra la Almacenera Boliviana ALBO S.A., determinándose la obligación de pago en aduana por un monto de UFV's 219.277,66.- (doscientos diecinueve mil doscientos setenta y siete 66/100 unidades de fomento a la vivienda), equivalente a Bs. 397.155,69.- (treientos noventa y siete mil ciento cincuenta y cinco 69/100 bolivianos); asimismo, la AGIT no puede tener por cumplidos los tributos aduaneros de importación en base a una DUI nula de pleno derecho y que ya no existe, careciendo de validez probatoria, más aun si el valor declarado en ese documento fue de un valor FOB de \$us 50.000.- (cincuenta mil 00/100 dólares estadounidenses), equivalente a Bs. 79.760.- (setenta y nueve mil setecientos sesenta 00/100 bolivianos), valor ínfimo al determinado por la ANB mediante la indicada resolución determinativa, habiendo una falta de percepción de tributos aduaneros que genera daño económico al Estado Plurinacional de Bolivia.

Arguyó que, no es justificación el hecho de que la ANB en su momento aceptó la referida DUI, puesto que se desconocía plenamente que la referida mercancía ya no se encontraba en el depósito especial autorizado a fin de alertar a las demás administraciones aduaneras para que tomen las acciones necesarias, sino hasta cuarenta y un días de la validación y levante de la mercancía en otra administración aduanera, irregularidades que responsabilizan a la Almacenera Boliviana ALBO S.A., pues no puede ser que una aeronave, considerando su tamaño y naturaleza, pueda salir del recinto aduanero sin que pueda ser percibido por la concesionaria que la custodiaba hasta cuarenta y un días después.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que, la AGIT no puede tener por pagados los tributos aduaneros en base a la DUI C-373 de 1 de julio de 2010 y establecer que no corresponde la aplicación del art. 67 de la resolución de directorio (RD) 01-023-03 11 de septiembre de 2003, a la concesionaria Almacenera Boliviana ALBO S.A.; ya que, los arts. 9 al 13 de la L.G.A., de 28 de julio de 1999, establecieron que se genera obligación de pago en aduanas en caso de pérdida o sustracción de mercancías en los medios de transportes y depósitos aduaneros en el momento en que se constata tal extremo, siendo el transportista o concesionario aduanero responsable por dicho pago a partir de la notificación de la liquidación efectuada por la ANB, todo esto confirmado por el art. 158 del D.S. N° 25870 de 11 de agosto de 2000 y reglamentado por el art. 67 de la R.D. 01-023-03, así como los arts. 8.II, 15.II y 63 de la RD 01-006-12 de 20 de julio de 2012.

Agregó que, la indicada DUI fue anulada por la Gerencia Regional La Paz de la ANB el 14 de febrero de 2013, por ser un acto administrativo que carecía de elementos esenciales como la competencia, procedimiento y finalidad, siendo nulo de pleno derecho conforme los arts. 28-a), d) y f), y 35.I de la LPA, por lo que el pago de los tributos aduaneros no puede sostenerse en base a un acto nulo de pleno derecho y que ya no existe.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa y en consecuencia, se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2002/2013, que confirmó la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0658/2013, declarando firme y subsistente la resolución determinativa AN-VIRZA-RDS-004/2013.

II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la Resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y los argumentos de la demanda se sujetan a los del recurso jerárquico, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Posterior al trámite de internación de la indicada aeronave a cargo de la concesionaria Almacenera Boliviana ALBO S.A., se tiene que el informe AN-GRSC-VIRZA-IN-1011/2010 indicó que la Agencia Despachante de Aduanas Mundial Ltda. comunicó el 11 de agosto de 2010 a la referida concesionaria que la aeronave habría sido nacionalizada, siendo que esta última mediante nota ALBO-VIR 00303/2010, hizo conocer a la Administración Aduanera que se presentó una denuncia por sustracción de mercancías ante el Ministerio Público; por lo que, la administración aduanera efectuó la verificación física del hangar asignado para el depósito especial de la aeronave, no encontrándose la misma se emitió el informe técnico AN-VIRZA-IN 997/2010, que motivó la emisión del acta de intervención GRSCZ VIRZA-0001/10 de 24 de agosto contra la referida concesionaria por el delito de contrabando y sustracción de prenda aduanera; todo esto dio lugar a la resoluciones fiscales de rechazo tanto para la denuncia de la Almacenera Boliviana ALBO S.A. y la indicada acta de contravención, ratificadas por las resoluciones del fiscal de Distrito 612/11 y 613/11, estas Resoluciones se basaron en que el trámite de la DUI del caso de autos fue realizado sin ninguna observación por parte de la ANB, cumpliendo los requisitos del art. 111 de la LGA, cumpliéndose el pago correspondiente que dio lugar al levante, por lo que no concurre el delito penal denunciado.

La referida DUI, no se evidenció en antecedentes administrativos que la misma se haya anulado, siendo que de la resolución determinativa AN-VIRZA-RDS-004/2013 y su informe técnico, reconocen la existencia de la misma, limitándose que en la nacionalización de la aeronave no participó la concesionaria Almacenera Boliviana ALBO S.A.; asimismo, la señalada DUI y el recibo 386 de 1 de julio de 2010 fueron presentados en calidad de prueba de reciente obtención, siendo de conocimiento de la Administración Aduanera durante el proceso de determinación efectuado, sin que sea observada su existencia o anulada dicha DUI por acto administrativo verificable, a efectos de establecer la verdad material de los hechos en aplicación del art. 200 del Cód. Trib., boliviano; de la revisión de la indicada DUI, se advirtió que fue registrada el 1 de julio de 2010 ante la Administración Aduanera de Guayaramerín, sujeta al canal rojo, estableciéndose impuesto al valor agregado (IVA) y gravamen arancelario (GA) por la suma de Bs. 79.710.- (setenta y nueve mil setecientos diez 00/100 bolivianos), importe que una vez pagado, permitió el levante de la aeronave, conforme sello contenido en dicha DUI.

Se tiene entendido que en el descrito trámite se cumplieron todas las formalidades aduaneras, incluyendo el pago de los tributos aduaneros, de conformidad al art. 114 del D.S. N° 25870, sin que la Administración Aduanera hubiese realizado observación alguna oportunamente, no obstante a contar con un sistema de información a nivel nacional, observación que se debió realizar previo al levante de la aeronave; por tanto, de acuerdo al art. 90 de la LGA dicha aeronave fue nacionalizada, por lo que no existe falta de percepción de tributos aduaneros, por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadada la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2002/2013.

III. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 66 a 67 vta., el representante legal de la Administración Aduanera, reiteró los argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa y agregó que no se cumplió con el trámite correspondiente para la nacionalización de la referida aeronave, ya que el depósito aduanero especial fue autorizado en el aeropuerto "El Trompillo", no en Guayaramerín, ya que en este último lugar el concesionario habilitado es Depósitos Aduaneros Bolivianos S.A., el cual no realizó el control y administración de dicho depósito especial de acuerdo a los arts. 122 de la L.G.A., y 156 del D.S. N° 25870, así como la RD 01-038-04 de 2 de diciembre de 2004, por lo que la indicada DUI no fue registrada sobre la base de documentos válidos ni ante autoridad competente, por lo que corresponde su anulación.

Por memorial de dúplica, corriente de fs. 70 a 71 vta., el representante legal de la AGIT reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación a la demanda contencioso administrativa.

IV. Intervención del tercero interesado.

Por memorial presentado el 13 de febrero de 2015, cursante de fs. 96 a 100, se apersonó Jorge Nicolás Pérez Adorno en representación legal de Almacenera Boliviana ALBO S.A., respondiendo negativamente a la demanda contencioso administrativa, expresando que la Administración Aduanera inició procesos administrativos y penal en busca de sancionar y pedir nuevamente el pago de tributos ya cancelados, siendo que en el transcurso de esos procesos se demostró que no existió sustracción de prenda aduanera y que más bien se habría concluido el proceso de nacionalización de la aeronave internada, pagándose los tributos aduaneros correspondientes y autorizándose el levante respectivo, sin que la Administración Aduanera hubiese efectuado alguna observación. Agregó que, las Resoluciones Fiscales 01/2010 y 07/2010, confirmadas por la Resoluciones del Fiscal de Distrito 612/11 y 613/11, emitidas el 14 y el 16 de noviembre de 2011, respectivamente, determinaron que la importación y nacionalización de la aeronave del caso de autos se tramitó sin observación alguna hasta la orden de levante por parte de la ANB, teniéndose por cumplido el art. 111 del D.S. N° 25870.

Manifiestó que, a pesar de la actuación imparcial del Ministerio Público, la Administración Aduanera instauró procesos administrativos para sancionar a su empresa y volverle a cobrar tributos que no corresponden, en caso de la sanción administrativa, una vez agotada la vía administrativa, se recurrió en proceso contencioso administrativo, estando pendiente de resolución y signado como Expediente 686/2011; siendo que, la Administración Aduanera no puede pretender que se vuelva a pagar tributos ya cancelados en base a argumentos de orden administrativo internos y no en pruebas legítimas y legales que evidencian una omisión de tributos; asimismo, aclaró que se debe tener por pagado el tributo aduanero independientemente del lugar donde se haya hecho efectiva la operación y que Almacenera Boliviana ALBO S.A. no participó en el pago ni en el proceso de nacionalización, aspectos que fueron cumplidos por el sujeto pasivo directamente, liberándolos de cualquier carga por verificación; citando al respecto los arts. 13, 14.IV, 110 y 120 de la C.P.E., así como, los arts. 4 de la LPA y 25, 26 y 28 del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003.

Finalmente, por memorial presentado el 16 de marzo de 2015, corriente a fs. 111 vta., el tercero interesado adjunto prueba consistente en la copia original de la constancia de pago de tributos conforme la liquidación efectuada por la administración aduanera y copia legalizada de la DUI C-373 de 1 de julio de 2010.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

El 28 de mayo de 2010, la Administración Aduanera emitió la Planilla de Movimiento de Inventario del trámite 2010711R35, para la avioneta CESSNA U206G/CESSNAU206G, adquirida por Lucio Gonzales Reinaga por el precio convenido de \$us 50.000.- (cincuenta mil 00/100 dólares estadounidenses), mediante contrato de compra de 15 de abril de 2010 (fs. 1 y 9 vta. del anexo 3).

Parte de Recepción 7112010201654 de 1 de junio de 2010, emitido por la Almacenera Boliviana ALBO S.A., bajo deposito especial en el aeropuerto "El Trompillo" Hangar 104 de la ciudad de Santa Cruz, donde se consigna a Lucio Gonzales Reinaga como consignatario de la señalada avioneta (fs. 12 del anexo 3).

Resolución Administrativa AN-VIRZA-RA 1143/2010 de 1 de junio, a través de la que la administración aduanera autoriza el depósito especial por el plazo de 60 días a partir de la fecha del arribo de la referida avioneta (fs. 18 del anexo 3).

Informe Técnico AN-VIRZA IN 997/2010 de 16 de agosto, emitido por Yolanda Patricia Álvarez Bejar, en calidad de técnico aduanero II de la Administración aduanera, mediante el cual se informa que la avioneta del caso de autos no se encontraba en el hangar autorizado al momento de la verificación (fs. 23 del anexo 3).

Acta de intervención GRSCZ-VIRZA-0001/10 de 24 de agosto de 2010, por la que la Administración Aduanera, después de describir los hechos acontecidos, calificó la comisión del delito de contrabando y sustracción aduanera a Lucio Gonzales Reinaga importador, Hugo Arauz Medrano, Olvis Jesús Oliva López Gerente de Almacenera Boliviana ALBO S.A., Gerardo Antelo Flores y otros; determinando un valor "free on board" o libre a bordo (FOB) para la indicada avioneta de \$us 175.000.- (ciento setenta y cinco mil 00/100 dólares americanos), equivalentes a UFV's 227.239.- (doscientos veintisiete mil doscientos treinta y nueve 00/100 unidades de fomento a la vivienda), en base a la consulta de precios referenciales de empresas especializadas en el rubro (fs. 29 a 33 del Anexo 3).

Vista de cargo AN-VIRZA-VC-01/2013 de 10 de febrero, mediante la cual la Administración Aduanera determinó que al momento de la pérdida de la referida aeronave, esta se encontraba bajo deposito especial a cargo de Almacenera Boliviana ALBO S.A., originándose la obligación de pago en aduanas por parte de esta empresa como responsable de la custodia de la mercancía concesionario del depósito aduanero especial, por el monto señalado en el acta de intervención descrita ut supra. (fs. 47 a 51).

Resoluciones de Fiscalía de Distrito IGC 612/11 de 7 de septiembre de 2011 y IGC 613/11 de 19 de agosto de 2011, por las cuales se ratificaron las resoluciones fiscales de rechazo, tanto para la denuncia realizada por la ANB como para la denuncia interpuesta por la Almacenera Boliviana ALBO S.A., por los delitos de contrabando y sustracción aduanera; en base a existir la DUI 2010/841/C-373, por la que se importó y nacionalizó la indicada avioneta, cumpliendo todos los requisitos legales y sin mediar observación por parte de la administración aduanera, agregando que, en base a una pericia forense grafotécnica, se determinó que la firma atribuida al consignatario Lucio Gonzales Reinagas en la planilla de movimiento de inventario del trámite 2010711R35 antecedentes administrativos y procesales 1.-, no le corresponde, por lo que la Almacenera Boliviana ALBO S.A. no puede ser responsable de la sustracción de la referida avioneta ni del pago de los tributos aduaneros respectivos, porque nunca estuvo como concesionario legalmente a cargo de la misma en base a un depósito especial.

Resolución Determinativa AN-VIRZA-RDS-004/2013 de 2 de abril, por la que la Administración Aduanera declaró firme la vista de cargo AN-VIRZA-VC-01/2013, girada contra la Almacenera Boliviana ALBO S.A., determinando la obligación de pago en aduanas por el monto de UFV's 227.239.- (doscientos veintisiete mil doscientos treinta y nueve 00/100 unidades de fomento a la vivienda) (fs. 108 a 112).

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: a) Si Almacenera Boliviana ALBO S.A. es responsable del pago de los tributos aduaneros por la importación de la avioneta Cessna U206G, con matrícula N9700M y Serie U20604557; y, b) Si se cumplió con el pago de dichos tributos aduaneros con base en la DUI C-373 de 1 de julio de 2010.

VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

VI.1 Sobre la obligación de pago en aduanas por la pérdida o sustracción de mercancías en depósitos aduaneros especiales.

En primer lugar, en referencia a la obligación de pago, el tercer párrafo del art. 6 de la LGA, establece que: “La obligación de pago en aduanas se produce cuando el hecho generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria”; asimismo, el art. 7 de la misma norma, establece que los sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera son el consignante o el consignatario, el despachante y la agencia despachante de aduanas involucrados; entonces, las importaciones de mercancías extranjeras constituyen hechos generadores de la obligación de pago en aduanas correspondiente, en este sentido, el art. 9 inc. e) de la L.G.A., dispone que: “Se genera la obligación de pago en Aduanas en los siguientes casos: e) En la pérdida o sustracción de mercancías en los medios de transporte y depósitos aduaneros”, de acuerdo a lo establecido en el art. 10 de la norma en estudio.

Los arts. 11-d) y 13 del mencionado cuerpo legal, establecen que el sujeto pasivo de las obligaciones de pago, en el caso de sustracción o pérdida de mercancías, es el transportista o el concesionario de depósito aduanero y que la obligación es exigible desde el momento de la notificación con la liquidación efectuada por la Aduana Nacional de Bolivia; asimismo, el art. 158 del D.S. N° 25870, dispone que: “Sin perjuicio de la responsabilidad frente a terceros de conformidad con las leyes vigentes, los concesionarios de depósitos de aduana, son responsables ante el Estado por los tributos aduaneros de importación de las mercancías que sean sustraídas, pérdidas o averiadas durante el almacenamiento”.

El art. 113 de la LGA, establece que: “Depósito de Aduana es el régimen aduanero que permite que las mercancías importadas se almacenen bajo el control de la administración aduanera, en lugares designados para este efecto, sin el pago de los tributos aduaneros y por el plazo que determine el reglamento”; asimismo, el art. 114 de la misma norma, expresa que: “La Aduana Nacional podrá conceder mediante los procedimientos de administración de bienes y servicios públicos, a que se refiere el art.32° de esta ley, la administración de depósitos aduaneros a personas jurídicas privadas”.

A su vez, el art. 160 del D.S. N° 25870, indica que los concesionarios de depósitos de aduana son responsables de la recepción de las mercancías entregadas por los transportadores y por la administración aduanera y de su custodia hasta el momento de retiro, y el art. 161 del mismo Decreto Supremo, claramente establece que: “El parte de Recepción de mercancías constituye el único documento que acredita la entrega y recepción de la mercancía en el depósito aduanero para los fines legales consiguientes”.

En lo que respecta a los depósitos especiales, se tiene que dicha operación se encuentra instituida en el art. 122 de la L.G.A., que dispone lo siguiente: “Las mercancías que, por su naturaleza, requieran ser depositadas en un ambiente especial o se presuma que puedan ocasionar peligro para la seguridad del depósito o para las otras mercancías, sólo serán admitidas en depósitos especiales, acondicionados para recibirlos. Para este efecto el importador o el exportador solicitará a la administración aduanera, autorización para que los concesionarios habilitados asuman el control y administración de dichos depósitos especiales” (las negrillas nos pertenecen), además el art. 156 del D.S. N° 25870, indica que las administraciones aduaneras podrán autorizar el depósito especial a personas naturales y jurídicas, previa solicitud que deberá ser presentada a través del concesionario del depósito de aduana.

En lo que respecta a dilucidar si Almacenera Boliviana ALBO S.A. es responsable del pago de los tributos aduaneros por la importación de la avioneta Cessna U206G, con matrícula N9700M y Serie U20604557, en primer lugar cabe mencionar que la misma es un concesionario autorizado por la Aduana Nacional de Bolivia y, en tal mérito, emitió el Parte de Recepción 7112010201654 de 1 de junio de 2010, para la referida avioneta, bajo depósito especial en el aeropuerto “El Trompillo” Hangar 104 de la ciudad de Santa Cruz, donde se consigna a Lucio Gonzales Reinaga como consignatario; asimismo, dicho documento fue autorizado por la Administración Aduanera a través de la Resolución Administrativa AN-VIRZA-RA 1143/2010 de 1 de junio.

En ese contexto y de acuerdo a la normativa legal descrita ut supra, Almacenera Boliviana ALBO S.A. era responsable de la obligación de pago en aduanas ante la internación ilícita, pérdida o sustracción de la referida avioneta bajo su custodia; sin embargo, la señalada resolución administrativa AN-VIRZA-RA 1143/2010 de 1 de junio, es un acto administrativo que debe contener el requisito esencial de procedimiento, contenido en el art. 28 inc. d) de la LPA; en este sentido, es necesario precisar que la misma Resolución Administrativa refiere como fundamentos legales el “fax instructivo AN-GNNGC-DNPN-F-032/09” (sic) y la “carta circular AN-GNNGC-DNPNC-CC-008/09” (sic), por los cuales la Aduana Nacional, en ejercicio de sus potestades reglamentarias, dispone que previo a la autorización de ingreso de mercancía en la modalidad de depósito especial, el consignatario deberá elaborar planilla de movimiento de inventario a través del SICOIN y presentarla previa a realizar la solicitud de ingreso.

Dentro de ese marco normativo y reglamentario, la elaboración y presentación de la planilla de inventario por parte del consignatario es un requisito de procedimiento previo a la emisión del acto administrativo de autorización de ingreso de mercancías bajo la modalidad de depósito especial; para el caso de autos, se advierte que la Planilla de Movimiento de Inventario del trámite 2010711R35 antecedentes administrativos y procesales 1. de la presente sentencia, debe contener necesariamente la firma del consignatario importador o dueño de la mercancía, como expresión libre de su consentimiento para tal fin, quien para el caso de autos es Lucio Gonzales Reinaga; por lo que, la falta de ese requisito de validez en este documento viciaría el procedimiento administrativo desde el inicio, dejando sin efecto el acto administrativo producto del mismo.

Ahora bien, producto de las denuncias penales realizadas por la administración aduanera a través del acta de intervención GRSCZ-VIRZA-0001/10 de 24 de agosto de 2010 y Almacenera Boliviana ALBO S.A., por los delitos de contrabando y sustracción aduanera, y después del proceso investigativo correspondiente, se emitieron las Resoluciones de Fiscalía de Distrito IGC 612/11 de 7 de septiembre de 2011 e IGC 613/11 de 19 de agosto de 2011, por las cuales se ratificaron las resoluciones fiscales de rechazo en primera instancia, en razón a que se realizó una pericia grafotécnica por la que se demostró que la firma contenida en la planilla de movimiento de inventario del trámite 2010711R35 no proviene de la autoría de Lucio Gonzales Reinaga, siendo firma falsificada en la modalidad de imitación servil; por lo que, quedó demostrado que dicho propietario importador de la avioneta no ha firmado ninguna planilla de movimiento de inventario ni ha solicitado depósito especial de mercancía ante la administración aduanera, resultando viciada de nulidad la resolución administrativa AN-VIRZA-RA 1143/2010 de 1 de junio, por defectos en el procedimiento de tramitación de acuerdo a las disposiciones reglamentarias citadas; por tanto, la avioneta nunca tuvo formalmente la calidad de depósito especial a cargo y responsabilidad del concesionario Almacenera Boliviana ALBO S.A., haciendo inaplicables los arts. 67 de la RD 01-023-03, 8.II y 15.II de la RD 20/07/2012; todo esto sin perjuicio de las sanciones por el claro manejo irregular del depósito aduanero confiado a dicho concesionario y el incumplimiento del mismo contrato de concesión, que permitió la salida de la avioneta hacia otra locación sin la autorización de la Aduana Nacional de Bolivia.

Tales extremos fueron considerados en el referido caso penal para llegar a la conclusión de que, el trámite de importación y nacionalización, conforme la DUI C-373 de 1 de julio de 2010, fue realizado en la ciudad de Guayaramerín sin ninguna observación por parte de la Aduana Nacional, cumpliéndose con los requisitos del art. 111 del D.S. N° 25860 y realizando el pago de los tributos aduaneros correspondientes, por lo que se otorgó la autorización para el levante de la avioneta, sin participación alguna del concesionario Almacenera Boliviana ALBO S.A.

La AGIT apreció lo demostrado y fundamentado en los procesos penales descritos, que llevaron al rechazo de las denuncias planteadas; considerando que el caso penal está directamente relacionado al caso de autos y agregando que en antecedentes administrativos no se advirtió ningún documento por el que se pueda constatar la emisión de un acto administrativo que anule la DUI C-373 de 1 de julio de 2010 y que igualmente se presentó el recibo 386 de 1 de julio de 2010, mediante el cual se confirma el pago de los tributos aduaneros correspondientes a la importación de la referida avioneta. Tales extremos son confirmados por este tribunal, siendo que, la Administración Aduanera solamente hace una relación de la normativa legal por la cual Almacenera Boliviana ALBO S.A. supuestamente sería responsable de la obligación de pago en aduanas ante la sustracción de la referida avioneta, sin desvirtuar los fundamentos de la AGIT con base en la existencia de la DUI C-373 de 1 de julio de 2010 y el trámite de importación y tramitación de la avioneta, además de no existir documento alguno por el que la Administración Tributaria haya anulado formalmente dicho documento, permitiendo tener certeza de tal acto administrativo, la autoridad que lo emitió y conocer la fundamentación legal al respecto, no siendo suficiente mencionar: “Que la DUI 2010/841/C – 373 de 01/07/2010 fue anulada por el Usuario SIDUNEA ALL0172 de la Gerencia Regional La Paz en fecha 14/02/2013...” (sic).

Finalmente, cabe señalar que conforme a los arts. 113 y 114 del D.S. N° 25870, la DUI C-373 de 1 de julio de 2010, fue aceptada por la Administración Aduanera de Guayaramerín, autorizándose el levante de la avioneta al constatar el cumplimiento de las formalidades aduaneras, incluyendo el pago de los tributos aduaneros correspondientes que, conforme al art. 51 del C.T.B., extinguieron la deuda tributaria aduanera declarada, no pudiéndose pretender cobrar nuevamente tributos aduaneros por el mismo hecho generador; asimismo, cualquier fiscalización respecto al valor FOB de la avioneta declarado en la referida DUI debe hacerse contra el consignante o el consignatario, el despachante y la agencia despachante de aduanas involucrados en el trámite de importación y nacionalización indicado, conforme al art. 7 de la LGA.

De todo lo expresado se concluye que el acto administrativo emitido por la AGIT e impugnado en el presente proceso contencioso administrativo, se encuentra debidamente fundamentado en hecho y derecho, habiéndose interpretado y aplicado correctamente la normativa que hace al caso de autos, objeto de análisis en el presente control de legalidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art.6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2002/2013 de 4 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



364

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 80 a 87 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Enrique Martín Trujillo Velázquez, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre y el Auto motivado AGIT-RJ 0146/2013 de 25 de ese mes y año, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 177 a 183, la notificación mediante provisión citatoria al tercero interesado practicado el 2 de junio de 2014 cursante a fs. 104 y su apersonamiento cursante de fs. 153 a 158; demás antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En atención a la solicitud de Devolución Impositiva del contribuyente Adm. Sao S.A., la administración tributaria procedió a verificar la documentación que respalda las peticiones de certificados de devolución impositiva (CEDEIM), bajo la modalidad de verificación CEDEIM Posterior, con base en las Órdenes de Verificación Externa N° 008OVE803, 0008OVE852 y 008OVE053, notificadas mediante cédula el 17 de octubre de 2012.

En la verificación realizada, sobre base cierta, comprobó que los valores CEDEIM consignado en las declaraciones juradas presentadas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y gravamen arancelario (GA) de los periodos fiscalizados enero/08, febrero/08 y marzo/08 no cumplen con las normas establecidas para este efecto, infringiéndose la L. N° 1489, el D.S. N° 25465, la L. N° 843 y el D.S. N° 21530, Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, estableciendo que el crédito fiscal vinculado y válido no es suficiente para respaldar el CEDEIM recibido. De acuerdo a procedimiento, emitió la R.A. N° 21-00014-12, que determinó la existencia de un importe indebidamente devuelto al contribuyente ADM SAO SA.

Finalmente, afirma que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, realizó una interpretación ambivalente de la normativa tributaria, con base en lo siguiente:

I.2. Fundamentos de la demanda

I.2.1. Sobre las Facturas depuradas con el Cód. 7, Facturas comprendidas en el régimen de tasa cero

La AGIT de manera tergiversada y nada objetiva pretende validar las Facturas N° 1048 y 82 sin revisar los antecedentes del caso, puesto que la resolución de alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, realizó la fundamentación idónea al señalar que las facturas citadas fueron presentadas por el contribuyente Adm. Sao S.A. en instancia de alzada y que figuran entre las pruebas presentadas bajo juramento de reciente obtención; pero no fueron consideradas porque el contribuyente no expuso el motivo por el cual omitió presentarla en etapa administrativa, desconociéndose si su omisión es atribuible al sujeto pasivo, razón por la cual no puede ser considerada como válida para la solicitud de la devolución impositiva CEDEIM; asimismo, añade que están comprendidas dentro del régimen de tasa cero, aplicada al servicio de transporte internacional terrestre según el art. Único de la L. N° 3249, disposición final de la RND N° 10.0012.06 y numeral 5 parág. I del art. 44 de la RND 10.0016.07.

Al no haberse presentado oportunamente la prueba operó el principio de preclusión, siendo el momento procesal oportuno cuando la Administración Tributaria pidió la documentación de respaldo para la Devolución Impositiva antes de la emisión de la R.A. N° 21-00014-12, esto de acuerdo a la correcta interpretación de la norma, por lo que la prueba presentada en instancia de alzada resulta dilatoria e inoportuna.

I.2.2. Respecto a las facturas con el Cód. 8, facturas que no cuentan con documentación de respaldo.

Sólo las Facturas 10, 301, 401, 157, 3238, 302, 401, 1103 fueron revocadas por la AGIT con erróneos fundamentos, al indicar que en instancia de alzada el recurrente presentó copia original del comprobante de pago o certificación de cheque para cada una de las facturas antes mencionadas, puesto que conforme a la R.A. N° N° 21-00014-12, dichas notas no son válidas para el beneficio del crédito fiscal porque el contribuyente no presentó documentación de respaldo suficiente (medios fehacientes de pago).

El art. 70-4 y 5 del C.T.B. prevé como obligación de los sujetos pasivos, respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos; de igual forma el art. 12.III del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, señala que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras mayores a 50.000 UFV deberán ser respaldadas con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición complementada con los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., sobre la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de su organización.

El respaldo del crédito fiscal depende básicamente de los siguientes requisitos esenciales: a) Estar respaldado por la factura original; b) La factura se encuentre vinculada con la actividad gravada; c) El sujeto pasivo deberá demostrar que la transacción efectivamente se haya realizado y; d) La nota fiscal declarada cumpla las formalidades establecidas en la normativa aplicable. En el caso presente, el sujeto pasivo no demostró con medios fehacientes de pago que la transacción efectivamente se haya realizado, requisito indispensable para beneficiarse del crédito fiscal.

Sostiene que no es posible que la AGIT haya revocado las notas fiscales observadas por la Administración Tributaria, porque además de haber sido presentadas en instancia de Alzada de manera superflua no acreditaron la realización efectiva de la transacción en la compra. De esa manera, las certificaciones de cheques o comprobantes de pago de cada una de las facturas observadas, debieron ser presentados a la Administración Tributaria como correspondía y no así ante la autoridad de impugnación tributaria. La prueba está en la ARIT y no así en los antecedentes del SIN.

Finalmente, indica que reclama el estricto cumplimiento del principio establecido en el art. 81 del C.T.B. en cuanto a la apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas, debido a que el sujeto pasivo está facultado a presentar prueba en etapa recursiva ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, la cual deberá ser admitida siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del art. 81 de la L. N° 2492 (C.T.B.); es decir, solamente en caso de haberse probado que la omisión de presentación de prueba hasta antes de la R.A. N°, no fue por causa propia y además siempre que cumpla con el requisito del juramento de reciente obtención de la prueba ofrecida.

I.3. Petitorio.

Solicita se admita la demanda y, en consecuencia, se la declare probada, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, en la parte que dejó sin efecto el tributo omitido por la devolución indebida del IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008, manteniendo firme y subsistente la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 177 a 183, contestó en forma negativa señalando: 1) Durante el proceso de verificación, el sujeto pasivo anunció la existencia de documentación y comprometió su presentación en el momento que tuviera a su disposición la documentación requerida por la administración tributaria, misma que fue obtenida de forma posterior a la emisión de la R.A. N° del SIN, motivo por el que recién pudo ser presentada en instancia de alzada, justificando que la omisión de presentación no fue por causa propia, bajo juramento de reciente obtención, cumpliéndose así con los requisitos establecidos por el art. 81 del C.T.B.; 2) respecto a las facturas depuradas con el Cód. 7, facturas comprendidas en el régimen de tasa cero, la administración tributaria basó la observación en el hecho de que los proveedores de los servicios expuestos en las facturas N° 1048 y 82 se encuentran inscritos en el padrón de contribuyentes como empresas que presentan el servicio internacional de carga por carretera, sin considerar que el Régimen Tasa Cero, tal cual dispone el artículo único de la L. N° 3249; 2, Inc. b) del D.S. N° 28656; 2 y 3 de la RND N° 10-0012-06, es exclusivo para el Servicio de Transporte Internacional de Carga por Carretera. Adicionalmente el Inc. c) del parág. II del art. 2 y art. 5 de la RND antes citada, aclara que no están comprendidos dentro del régimen de tasa cero los servicios de embalaje, estibaje, manipuleo de carga u otros similares, cuando no sean parte integrante del servicio de transporte, correspondiendo en dicho caso que se emita una factura con derecho a crédito fiscal, siendo que la Factura N° 1048 fue emitida por servicio de descarguio de bolsas vacías y que la Factura N° 82 por el transporte de la Ensacadora a Pailón Central, se evidencia que los servicios facturados, en ambas, se encuentran excluidos del Régimen Tasa Cero; 3) Sobre la Facturas depuradas con Cód. 8, la observación fue porque no se habría presentado medios fehacientes de pago; de la revisión del recurso jerárquico, la administración tributaria tan solo recurrió de las facturas N° 251, 301, 401, 154, 157, 167, 258, 3238, 251, 302, 382 y 401, mientras que Adm. Sao SA recurrió por las facturas que la ARIT no validó al 100%. de ahí, que verificaron los respaldos por las facturas precedentemente citadas, tanto en instancia administrativa como las pruebas de reciente obtención, en función a las observaciones realizadas por la administración tributaria en sus papeles de trabajo. A continuación, realiza el siguiente detalle de las facturas observadas:

En relación a la Factura N° 103, emitida por Proedcon S.R.L., por Bs. 305.322,46 equivalente a \$us40.016,05; el recurrente en instancia de Alzada presentó como prueba de reciente obtención copia original del comprobante de pago por compra a futuro de Grano N° 38610, por \$us.5.000 mismo que registra la firma del receptor y el sello de PROEDCOM SRL, además de sello de Banco Unión SA de 23 de mayo de 2007, siendo la única observación de la administración tributaria la firma en el comprobante 38610, al verificarse la constancia de recepción del pago por parte del proveedor, correspondió revocar la observación por la referida factura, cuyo crédito fiscal alcanza a Bs. 39.692.

Con relación a la Factura N° 301, emitida por Danilo Patriota por Bs. 745.294,67 equivalente a \$us 97.170,10, fue observada por la administración tributaria porque el cheque N° 4929, que respalda uno de los pagos, fue presentado sin certificación bancaria. En instancia de

alzada el recurrente presentó como prueba de reciente obtención la certificación del Cheque N° 4929, emitido por \$us30.000, por lo que al existir el documento extrañado, se tiene por válido el crédito fiscal que alcanza a Bs. 96.888.

Respecto a la Factura N° 401, emitida por Agropecuaria Primavera S.R.L., por Bs. 1.848.748,19, la Administración Tributaria observó solo la falta de presentación de la certificación del Cheque N° 3426, situación subsanada por el sujeto pasivo en la instancia de Alzada con la presentación del documento extrañado como prueba de reciente obtención, por lo que se tiene como válido el crédito fiscal IVA por Bs. 240.337.

Sobre la Factura N° 157, emitida por Dirce Regina Hoffmann Rech, por Bs. 1.050.940,86, la observación de la administración tributaria radica en la falta de presentación de la certificación del Cheque N° 88486, situación subsanada por el sujeto pasivo en instancia de Alzada, teniendo por válido el crédito fiscal por Bs. 136.622.

En relación a la Factura N° 3238 emitida por desarrollos agrícolas S.A., por Bs. 2.170.740.- la observación de la administración tributaria fue por falta de certificación del Cheque N° 4273, documento que fue presentado en instancia de Alzada, evidenciándose la existencia del medio fehaciente de pago, por ende, se tiene como válido el crédito fiscal de Bs. 282.196.

Respecto a la Factura N° 302, emitida por Ivar Suarez Roca por Bs. 1.215.287,70, en etapa administrativa se observó la falta de constancia de recepción de pago por parte del proveedor; la revisión del expediente muestra la copia original del comprobante de pago por compra a Futuro Grano N° 39385, que registra la firma del receptor, además del sello de Banco Bisa de 21 de diciembre de 2007; en ese sentido, siendo la única observación la falta de firma en el comprobante N° 39112 y constatándose la recepción del pago, se revocó la observación por dicha factura, cuyo crédito alcanza a Bs. 157.987.

Sobre la Factura N° 401, emitida por Ernesto Suárez Roca por Bs. 2.715.276,48 la única observación de la administración tributaria fue la falta de certificación de los Cheques N° 2827 y 2895, los cuales fueron presentados en calidad de prueba de reciente obtención ante la instancia de alzada y, fueron emitidos por \$us86.949,82 y \$us100.000, por lo que se tiene como válido el crédito fiscal de Bs. 352.986.

Referente a la Factura N° 1103, emitida por Servicios León y Cía., emitida por Bs. 54.740 la única observación de la administración tributaria fue la falta de certificación del Cheque N° 1172, el que fue presentado en instancia de alzada por Bs. 136.941,33 motivo por el que el importe de Bs. 54.740 de la Factura N° 1103 genera un crédito fiscal válido de Bs. 7.116.

Por lo expuesto, afirma, que correspondía revocar parcialmente la R.A. N° 21-00014-12, no siendo evidente los argumentos del demandante.

II.1. Petitorio.

Solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada por la gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN por memorial cursante de fs. 189 a 193, haciendo uso de la réplica reiteró los términos de la demanda.

Daney David Valdivia Coria por la AGIT, mediante escrito cursante de fs. 197 y vta., efectuó dúplica sosteniendo que el demandante no se pronunció sobre el contenido de la contestación, por lo que no se puede suplir la falta de carga argumentativa.

Adm. Sao SA -hoy tercero interesado-, por memorial cursante de fs. 153 a 158, se apersonó al proceso y señaló: i) El 17 de octubre de 2012, fueron notificados con el requerimiento de información F- 4003 N° 00107927 y las ordenes de verificación CEDEIM N° 008OVE0803 (enero de 2008), 008OVE0852 (febrero de 2008) y 008OVE0853 (marzo de 2008); durante el transcurso del procedimiento de verificación entregaron a la administración tributaria la información requerida, salvo aquella que por su naturaleza fue requerida a terceros (certificaciones bancarias), que fue presentada una vez recibida de los bancos ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz como prueba de reciente obtención; II) Al ser notificados con la R.A. N° (RA) N° 21-00014-12, emitida por la gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, interpusieron recurso de alzada, incluyendo la totalidad de los conceptos y montos reclamados por la administración tributaria, siendo aceptada en parte por resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013, que revocó en parte la R.A. N° 21-00014-12 plantearon recurso jerárquico, siendo resuelto por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, -hoy cuestionado-; III) En cuanto a las observaciones comprendidas en el Cód. 7: notas fiscales no válidas para el crédito fiscal por estar comprendidas dentro del régimen de tasa cero aplicable al servicio de transporte internacional terrestre, apercibida la administración tributaria de su craso error ya no objeta la naturaleza del transporte internacional y la tasa "0" de las facturas sino que discute que no correspondería la valoración porque habría precluido al no haberlas presentado en la fase de verificación. La AGIT al señalar que el sujeto pasivo no pudo presentar la documentación de reciente obtención a la administración tributaria por el escaso tiempo otorgado por el SIN y porque la generación de gran parte de la documentación no dependía de la empresa sino de terceros aplicó correctamente el art. 81 del C.T.B., constando la fundamentación técnico jurídica respectiva; IV) sobre las notas fiscales cód. 8 no válidas por no contar el respaldo suficiente (medios fehacientes de pago), la administración tributaria reconoce que en la tramitación del recurso de alzada se presentó documentación de respaldo de las facturas observadas, limitándose ahora a señalar que el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción sin establecer cuál era el requisito que faltaba a la documentación presentada por Adm. Sao SA; y, V) El sujeto pasivo en todos los memoriales presentados a la administración tributaria, comprometió la presentación de las certificaciones de los cheques una vez que hubieran sido emitidos por las entidades financieras respectivas. Con base en ello, solicita se declare improbadamente la demanda.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro

derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces superintendencia tributaria general hoy autoridad general de impugnación tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, que resolvió establecer el importe total devuelto indebidamente incluido el mantenimiento de valor restituido automáticamente con la entrega de valores que asciende a un total de UFV's 3.907.869, equivalentes a Bs. 7.034.751 (fs. 22 a 28 del anexo 1), notificada mediante cédula al contribuyente Adm. Sao S.A. el 31 de ese mes y año (fs. 31 del anexo 1).

III.2. Recurso de alzada presentado por Adm Sao SA, en cuyo contenido, respecto al Cód. 7: notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por estar dentro del régimen de tasa cero aplicable al servicio de transporte internacional terrestre indicó que la factura depurada es por "servicio de carguío y descarguío" y no por el servicio de transporte internacional como tipifica la Administración Tributaria y, respecto a las facturas depuradas con en el Cód. 8, indicó que por una cuestión de tiempo y razones ajenas a la empresa las certificaciones de los cheques emitidos por Adm. Sao S.A. no pudieron ser obtenidas de las entidades financieras antes del cierre de la fiscalización (fs. 52 a 58 vta.).

III.3. La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN se apersonó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz y contestó al recurso de Alzada, señalando: Respecto a las facturas contenidas en el Cód. 7, servicio de carguío y descarguío, verificaron en el padrón de contribuyentes que es una empresa dedicada al transporte y carga que está dentro del régimen tasa cero, por lo que no tiene derecho a crédito fiscal independientemente del trabajo que éste realice o sea independientemente si es por transporte o carga y, sobre el Cód. 8, sostuvo que las notas fiscales deben contar con respaldo suficiente para demostrar que las transacciones fueron efectivamente realizadas (fs. 66 a 71 vta.).

III.4. Por memorial presentado ante la ARIT Santa Cruz, el 19 de marzo de 2013 (fs. 168 a 169), el contribuyente ADM SAO SA, ratificó la prueba presentada ante la Administración Tributaria en la fase de fiscalización y, adjuntaron las documentales de fs. 109 a 167 bajo juramento de reciente obtención, aclarando que no pudo presentarla durante el proceso de fiscalización por un lado, en virtud al escaso tiempo que les fue otorgado por el SIN para la localización de los documentos con una antigüedad mayor a 4 años y, por el otro, porque las copias de certificados de los cheques pagados por los bancos no dependían exclusivamente del contribuyente (fs. 168 a 169 del Anexo 1); siendo aceptada mediante providencia de 22 de ese mismo mes y año, señalándose audiencia para la toma de juramento de prueba de reciente obtención para el 2 de abril de 2013 (fs. 170 del citado Anexo), notificándose a la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN el 27 de marzo de ese año (fs. 171 del anexo 1).

III.5. La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, por su parte, ofreció y ratificó todo el expediente administrativo adjunto a la contestación del recurso de alzada, indicando que la empresa recurrente no cumplió con las normas y disposiciones establecidas por ley (fs. 171 del anexo 1).

III.6. Cursa acta de juramento de prueba de reciente obtención (fs. 173 del anexo 1); y, acta de audiencia de recepción de alegatos orales del contribuyente, que muestra que Adm. Sao SA señaló: "Nosotros hacemos la solicitud a las entidades financieras y ellos toman su tiempo, lamentablemente en esta fiscalización los tiempos otorgados por la administración tributaria y teniendo en cuenta la antigüedad de los periodos fiscalizados fueron realmente muy cortos, para que nosotros podamos proporcionarlos; sin embargo, dentro de las pruebas de reciente obtención hemos presentado el 100% de los medios fehacientes certificados por los bancos, eso da una idea clara de que no es que Adm. Sao no hubiese tenido o no hubiera querido presentar, sino que no estaba bajo su responsabilidad directa no presentar esto". La Gerencia GRACO Santa Cruz, añadió: "...ratificamos en todo lo dispuesto en la R.A. N°, en la contestación y en los alegatos presentados" (fs. 184 a 187 del anexo 1).

III.7. Resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, (fs. 209 a 237 vta.) que revocó parcialmente la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, indicando:

Respecto a las notas fiscales con Cód. 7, "...las facturas 1048 y 82 no constan entre las verificadas en etapa administrativa; sin embargo, fueron presentadas en la presente instancia de alzada a fs. 82 y 83 respectivamente, figurando entre las pruebas presentadas con juramento de reciente obtención, pese a ello, debido a que no se expone el motivo para no haberlas presentado en etapa administrativa, desconociendo por tanto si su omisión puede ser atribuible al sujeto pasivo y habiendo sido pedidas en dicha etapa, además de no haberlas anunciado de manera expresa, no pueden ser valoradas en esta instancia, al no ajustarse a la previsión exigida en el último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492 ...".

En cuanto a las Facturas con Cód. 8, luego de hacer el detalle de las mismas: "...se observa que las facturas Nos. 1577, 159, 1627, 1628, 1817, 15, 1667, 38, 1729, 5307, 325, 13255, 1899 y 255 son válidas al consignar los respectivos cheques- el sello de certificación del banco, indicando que cursan en sus archivos...", agregando más adelante: "En ese sentido al evidenciarse que la empresa recurrente ha demostrado con documentación contable referida a los comprobantes de pago y los medios pago entre los que figuran los cheques, la efectiva realización de la transacción corresponde dejar como válido el importe de Bs. 11.684.863,5 que genera un crédito fiscal válido de Bs. 151.932.- para las facturas detalladas en el cuadro precedente".

III.8. A solicitud del contribuyente Adm. Sao SA (fs. 239 a 243), se emitió auto de rectificación y/o aclaración, de 4 de julio de 2013, que dispuso rectificar la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio, en la sumatoria total de la comuna "monto válido" del cuatro "facturas validadas por presentar medios fehacientes de pago" del acápite "cód. 8", del fundamento técnico jurídico, debe decir: "En ese sentido al evidenciarse que la empresa recurrente ha demostrado con documentación contable referida a los comprobantes de pago y los medios pago entre los que figuran los cheques, la efectiva realización de la transacción corresponde dejar como válido el importe de Bs.

12.357.690,50.- que genera un crédito fiscal válido de Bs. 1.606.499,77.- para las facturas detalladas en el cuadro precedente” (fs. 244 a 247 del anexo 2).

III.9. Recurso jerárquico presentado por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, solicitando la revocatoria parcial de la resolución de alzada ARIT-SCZ/RA 0501/2013, respecto a las Facturas N° 401, 157, 154, 258, 251, 382, 302, 51, 154, 157, 167, 251, 258, 301, 301, 401 y 3238 validadas por la presentación de pruebas de reciente obtención por parte de Adm. Sao SA y conforme en su totalidad la R.A. N° N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012 (fs. 281 a 286 vta.). asimismo, el contribuyente Adm. Sao SA, interpuso recurso jerárquico (fs. 360 a 370 del anexo 2).

III.10. Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre (fs. 425 a 458), rectificada por auto motivado AGIT-RJ 0146/2013 de 25 de noviembre (fs. 467 a 468 vta.), que revocó parcialmente la resolución ARIT-SCZ/RA 0501/2013 de 17 de junio y, en consecuencia, revocó parcialmente la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, dejando sin efecto el tributo omitido por devolución indebida del IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008, por Bs. 1.900.467.-, quedando firme y subsistente el tributo omitido de Bs. 1.617.594.- emergente de la depuración de facturas del que emerge una deuda tributaria de 1.644.845 UFV, equivalentes a Bs. 2.960.967.- que incluye tributo omitido e intereses por el IVA de los periodos fiscales enero a marzo de 2008. Asimismo, al no haber sido recurrido en ninguna instancia, queda firme y subsistente la deuda tributaria de 330.954 UFV equivalente a Bs. 595.767.- originado en la restitución indebida de Mantenimiento de Valor de los periodos fiscales enero a abril de 2007 y enero a marzo de 2008, que totalizan una deuda tributaria firme de 1.975.799 UFV equivalentes a Bs. 3.556.734.- (fs. 425 a 458 del anexo 3).

Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos, por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: si, la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, rectificada por auto motivado AGIT-RJ 0146/2013 de 25 de noviembre, aplicó correctamente el art. 81 del C.T.B. en cuanto a la pertinencia y oportunidad de las pruebas presentadas por el contribuyente Adm. Sao SA en instancia de alzada.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

El respeto a las debidas garantías de los contribuyentes está reconocido y protegido por el art. 115-II y 117.I de nuestra ley fundamental. Así, el art. 68-7 del C.T.B. establece que: “Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes: 7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución”.

Asimismo, el art. 81 del C.T.B. señala: “Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas; 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa; 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención” (el resaltado es nuestro), en concordancia, el art. 26 del D.S. N° 27350 de 02 de febrero de 2004 (reglamento específico para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la superintendencia hoy autoridad de impugnación tributaria), prevé: “I. Podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido; II. Son aplicables en los recursos administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 del Cód. Trib. Boliviano”.

Por su parte, este tribunal en la sentencia de sala plena 436/2013 de 22 de octubre, expediente 94/2007, haciendo una interpretación desde y conforme a la constitución política del estado y, en resguardo del principio de certeza en materia tributaria, señaló: “En el caso en concreto, también es necesario referirse a la valoración de la prueba, al respecto se debe manifestar que si se considera que la valoración de la prueba, es la operación intelectual destinada a establecer la eficacia conviccional de los elementos de prueba recibidas, es decir, cuál es su real utilidad a los fines resolver la causa puesta a conocimiento del juzgador y que valor le otorga el juzgador a fines de resolver la causa, toda R.A. de recurso revocatoria o de recurso jerárquico, que resuelve una controversia debe necesariamente valorar la prueba aportada por la parte recurrente, aún la presentada fuera del término en aplicación del principio de verdad material e informalismo, previstos en los incs. d) y l) del art. 4 de la L. Pdto. Adm.”, agregando más adelante que: “...es posible presentar prueba después de los plazos establecidos fuera del periodo de prueba, la misma que deberá ser examinada y valorada, dependiendo de cada caso para determinar su relevancia o no para resolver el conflicto jurídico”. Razonamiento que guarda armonía con la S.C. N° 1198/2014 de 10 de junio, que indicó: “...resulta imperioso referirse a lo que es impartir justicia en fase de impugnación administrativa, conforme se tiene establecido en la L. N° 3092; la fase probatoria no se constituye en un simple legalismo o formulismo, para someter a un ritualismo superficial la valoración de la prueba, contrario al principio de verdad material e igualdad de las partes que establece el art. 180 de la C.P.E. En ese sentido la AIT General y Regional, respectivamente, para confirmar una resolución sancionatoria, debieron haber observado el procedimiento de conocimiento y resolución de recurso de alzada y jerárquico, y no haber prescindido de una prueba decisiva para establecer la deuda tributaria, denunciada en la presente acción”.

En ese contexto, en el caso de autos, se constata que una vez dictada la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, el contribuyente Adm. Sao SA, presentó recurso de alzada, adjuntando pruebas de descargo bajo juramento de reciente obtención, aclarando que no pudo presentarlas durante el proceso de fiscalización por lo siguiente: 1) El escaso tiempo que le fue otorgado por el SIN para la localización

de los documentos que cuentan con una antigüedad mayor a 4 años; y, 2) Las copias de certificados de los cheques pagados por los bancos no dependían exclusivamente del sujeto pasivo sino de las entidades financieras, situación reiterada en la audiencia de recepción de alegatos orales del contribuyente, conforme se mostró en los puntos III.2, III.4 y III.6 del presente fallo judicial. Las pruebas de descargo presentadas en fase de impugnación, fueron aceptadas por la ARIT Santa Cruz mediante providencia de 22 de marzo de 2013, señalándose día y hora de juramento de reciente obtención para el 2 de abril de ese año, acto procesal que fue realizado conforme consta en el acta de juramento de prueba de reciente obtención cursante a fs. 173 del anexo 1. Todas las actuaciones procesales mencionadas fueron de conocimiento de la Gerencia GRACO Santa Cruz que se limitó a indicar que no se cumplió con las normas y disposiciones establecidas por ley.

Por lo expuesto, se evidencia que la autoridad demandada observó la previsión del art. 81 del C.T.B. al admitir las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente Adm. Sao S.A. con juramento de reciente obtención, sin que exista ninguna ilegalidad. En cuanto a la apreciación de las pruebas de descargo, presentadas en fase de impugnación-, se advierte que la administración tributaria al haber observado el crédito fiscal de las Facturas presentadas por Adm. Sao S.A., contenidas en el Cód. 8 de la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, por no contar con documentación de respaldo suficiente (medios fehacientes de pago), las literales presentadas en el recurso de alzada resultaron pertinentes por cuanto tienen la capacidad de influir en la resolución de la controversia y, estuvieron directamente vinculados a la observación realizada por la administración tributaria, porque las copias legalizadas de los cheques emitidas por Banco de Crédito de Bolivia SA, Banco Bisa S.A., Banco Mercantil Santa Cruz SA, Banco Unión SA, certificaciones y comprobantes de pago por compra de mercancías y servicios se constituyen en medios fehacientes de pago que fueron extrañados por la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012. De ahí, que sea correcta la afirmación realizada por la autoridad demandada que dijo -respecto a las Facturas con Cód. 8-: "consecuentemente, de su existencia se tiene que el contribuyente ha cumplido con su obligación de respaldar con medios fehacientes de pago las transacciones reflejadas en las citadas facturas, tal como dispone el art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el Artículo 12 del D.S. N° 27874"; consecuentemente, no resulta evidente que se hubiese incurrido en una errónea aplicación e interpretación del art. 81 del C.T.B.

Sobre las notas fiscales, detalladas con el Cód. 7 en la R.A. N° 21-00014-12 de 28 de diciembre de 2012, éstas fueron depuradas por la Administración Tributaria argumentando lo siguiente: "notas fiscales no válidas por estar comprendidas dentro del régimen de tasa cero, aplicada al servicio de transporte internacional terrestre, según el artículo único de la L. N° 3249, disposición final de la RND No. 10.0012.06 y numeral 5 parág. I art. 44 de la RND N° 10.0016.07".

Sin embargo, fueron enervadas por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre hoy cuestionada, que indicó: I) "VII. (...) se advierte que la administración tributaria basó su observación en el hecho de que los proveedores de los servicios expuestos en las Facturas Nos. 1048 y 82, se encuentran inscritos en el padrón de contribuyentes como empresas que prestan el servicio internacional de carga por carretera, sin considerar que el régimen de tasa cero, tal cual disponen los artículos único de la L. N° 3249; 2, inciso b) del D.S. N° 28656; 2 y 3 de la R.N.D. N° 10-0012-06, es exclusivo para el Servicio de Transporte Internacional de Carga por Carretera, definido como el servicio de transporte de carga originado en el exterior con destino en el país, o aquél originado en el país con destino al exterior, siendo que adicionalmente el inciso c) del parág. II del art. 2 y el art. 5 de la citada RND, aclaran que no están comprendidos dentro del régimen de tasa cero los servicios de embalaje, estibaje, manipuleo de carga u otros similares, cuando no sean parte integrante del servicio de transporte, correspondiendo en dicho caso que se emita una factura con derecho a crédito fiscal" (las negrillas son nuestras); y, II) "VIII. En ese entendido, siendo que la Factura N° 1048 fue emitida por servicio de descarguero de bolsas vacías y que la Factura N° 82 por el transporte de la Ensacadora a Pailón Central, se evidencia que los servicios facturados, en ambas, se encuentran excluidos del Régimen de Tasa Cero, motivo por el que corresponde revocar en este punto lo resuelto por la instancia de alzada...".

En ese contexto, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN al margen de no cuestionar la legalidad de la excepción prevista para los servicios de embalaje, estibaje, manipuleo de carga y similares, en la presente demanda sólo objeto que no deberían ser valoradas porque habría operado el principio de preclusión, afirmando que el contribuyente debió presentarlo cuando la administración tributaria pidió la documentación de respaldo para la devolución impositiva; es decir, hasta antes de la emisión de la R.A. N° 21-00014-12. Al respecto, el debido proceso reconocido al contribuyente Adm. Sao SA, por el art. 68.7 del C.T.B., que guarda correspondencia con los arts. 115-II y 117.I de la C.P.E., le autorizan a presentar pruebas de descargo no sólo antes de la emisión de la R.A. N° antes citada como interpreta la Administración Tributaria sino que se extiende también a la fase recursiva. Así el art. 26.II del D.S. N° 27350 de 02 de febrero de 2004, permite la presentación de pruebas de descargo en la etapa de alzada, estableciendo el art. 81 in fine del C.T.B. la presentación con juramento de reciente obtención, situación que fue cumplida por la autoridad demandada como se explicó ut supra. Asimismo, debe tenerse en cuenta la vigencia del principio de oficialidad previsto por el art. 200.1 del C.T.B. que establece que la finalidad de los recursos administrativos es establecer la verdad material sobre los hechos, permitiendo así tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En ese sentido, no se advierte que la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1972/2013 de 4 de noviembre, rectificada por auto motivado AGIT-RJ 0146/2013 de 25 de noviembre, hubiese incurrido en error al aplicar e interpretar el art. 81 del C.T.B., por cuanto toda R.A. N° de recurso revocatoria o de recurso jerárquico, debe valorar la prueba aportada por el recurrente a fin de garantizar las debidas garantías reconocidas a los contribuyentes por nuestra Norma Suprema como estableció este tribunal en la sentencia de sala plena 436/2013 de 22 de octubre, citado ut supra, entendimiento que se ratifica y mantiene.

Por ende, resulta inaceptable en el caso particular que la administración tributaria arguya de manera genérica que no se cumplieron con las formalidades de ley cuando el expediente muestra que el contribuyente Adm. Sao S.A. presentó pruebas de descargo con juramento de reciente obtención y, aclaró que su omisión se debió al escaso tiempo que le fue otorgado por el SIN para localizar los documentos que cuentan con una antigüedad mayor a 4 años, conforme se mostró en los puntos III.2, III.4 y III.6 del presente fallo judicial, correspondiendo a la administración tributaria respetar el debido proceso reconocido al contribuyente por el art. 68.7 del C.T.B.; en ese contexto, la administración tributaria una vez notificada, el 27 de marzo de 2013, con el ofrecimiento de pruebas de descargo con juramento de reciente obtención, debió demostrar si ésa era su intención que la documentación requerida estuvo a disposición del contribuyente sin que exista dificultad para

obtenerla, desvaneciendo razonablemente la presunción de verdad y buena fe de la que goza el contribuyente Adm. Sao S.A. Al no haber actuado de esa manera, no resultan ciertos los cargos presentados en la demanda contenciosa administrativa, correspondiendo declararla improbadamente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 80 a 87 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, respecto al cargo denunciado: aplicación del art. 81 del Código Tributario Boliviano, sin costas.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



366

Administradora de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Boliviana c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 29 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre (fs. 4 a 12), el memorial de contestación de fs. 66 a 70 y vta., la réplica de fojas 79 a 80 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que José Miguel Galarza Anze, en su condición de Administrador de la Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 1810/2012 de 28 de noviembre (fojas 1), se apersonó por memorial de fojas 23 a 29 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en los artículos 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los artículos 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre.

Inició el memorial de demanda desarrollando una relación de antecedentes, indicando que la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru, emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-VIRZA-RS-048/2013 de 8 de abril, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, en contra de Freddy Eugenio Silez García, con cédula de identidad N° 2865853, expedida en Cochabamba, disponiendo en consecuencia el comiso de la mercancía descrita en el Acta de Intervención VIRZA-C N° 035/2013 de 25 de febrero, es decir, computadoras portátiles MACBOOK, reproductores de música Ipod Touch y Ipod Nano, Tablets Ipad, computadoras de escritorio IMAC y otros accesorios, con un valor que asciende a la suma de \$us. 84.639,44

Que el 22 de febrero de 2013, se presentó a la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru la Declaración Única de Importación (DUI) 2013/711-C-9328 de 21 de febrero, gestionada por la Agencia Despachante de Aduana "Aches SRL.", por cuenta de su comitente, Comercial Tienda SRL.

Que al realizar el aforo físico, se evidenció que los datos contenidos en la Declaración Única de Importación (DUI) y sus documentos de respaldo, no coincidían con la mercancía verificada físicamente; es decir, que el importador declaró en la DUI referida, protectores de pantalla para celulares y tablets, estuches protectores para celulares y tablets, carteras de cuero para celulares, cargadores para celulares para uso en vehículos, auriculares, fundas protectoras, protectores, estuches, mochilas, maletines para computadoras portátiles y cables HDMI, con un valor FOB de \$us. 12.594,22 pero que en los hechos, se estaba nacionalizando una mercancía totalmente distinta y de mayor valor a la declarada, por lo que se emitió el acta de intervención VIRZA-C N° 035/2013 de 25 de febrero y posteriormente la resolución sancionatoria en contrabando AN-VIRZA-RS-048/2013 de 8 de abril.

Que, en virtud de lo anterior, Miguel Ángel Ribera Aguirre, en representación de Comercial Iltienda SRL., interpuso recurso de revocatoria, el que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0640/2013 que determinó revocar la resolución sancionatoria impugnada, lo que dio lugar a que la Administración Aduanera interponga recurso jerárquico, en mérito de lo cual se pronunció la resolución AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre, decidiendo anular la pronunciada en alzada y en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional VIRZA-C N° 035/2013 de 25 de febrero, toda vez que al tratarse de mercancía no manifestada, previamente a calificar la conducta, la Administración Aduanera debió dar cumplimiento al procedimiento establecido en el acápite V., inc. a), num. 3 de la resolución de directorio RD N° 01-016-03, en resguardo del derecho al debido proceso en su elemento referido al derecho a la defensa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1- Bajo el epígrafe de error de interpretación de la normativa tributaria aduanera, citando el contenido del acápite V., Inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, el demandante manifestó que con escasa fundamentación y sin hacer una correcta interpretación de la normativa, la autoridad general de impugnación tributaria (AGIT), pretende atribuir la responsabilidad del hecho ilícito a la Aduana Nacional, cuando el precepto citado señala que "...el transportador entrega la mercancía al concesionario del depósito aduanero...", el que al evidenciar alguna observación o irregularidad en el peso y/o cantidad de bultos de la mercancía, debe hacerlo notar al emitir el parte de recepción.

Citó a continuación los artículos 94, 96 y 160 del D.S. N° 25870, Reglamentario de la Ley General de Aduanas.

Refirió que el Parte de Recepción 711 2013 50039-901-11124223, emitido por Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), señala la entrega de un (1) pallet con un peso de 226 Kg., en el que la única observación hace referencia a un "forro negro roto" y que no fueron considerados los siguientes aspectos:

a.- Que el concesionario de depósito aduanero, no hizo notar en el parte de recepción la irregularidad señalada por la autoridad demandada, a fin de retener la mercancía y exigir la presentación de descargos en el plazo de 5 días.

b.- Que el precepto legal en que se sustenta la resolución impugnada, se refiere a la hipótesis en la que el transportador internacional, al momento de la descarga, posea algún elemento no descrito en el manifiesto internacional de carga u otro que acredite su legal internación a territorio aduanero nacional, por lo que la norma en cuestión establece que se deben solicitar descargos al transportador y no como indica la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), también al importador.

c.- Que en el presente caso, se presentó la Guía Aérea (Air Waybill) 901 11124223 con la descripción: "Computer Parts And Accesorios/Partes de Computadoras y Accesorios", siendo genérica y logrando evadir el primer filtro de control del concesionario. Además, que el pallet se encontraba dentro de cajas de cartón totalmente forrada con plástico negro, impidiendo ver el contenido, tomando en cuenta que al concesionario no le está permitido abrir las cajas, por lo que en aplicación del principio de buena fe, se consignó en el parte de recepción lo señalado en la guía aérea.

Agregó que por lo indicado, la Administración Aduanera no pudo vulnerar el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa en contra del sujeto pasivo Iltienda SRL., ya que en el caso particular, no se encontraba en la obligación de dar cumplimiento a lo dispuesto por el acápite V., Inciso a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

I.2.2.- En este punto hizo referencia al error de apreciación de la prueba al fundamentar la resolución impugnada, ya que no se consideraron las circunstancias en que la Aduana Nacional emitió la resolución sancionatoria, reiterando que existen los suficientes elementos de convicción para sustentar que el contribuyente adecuó su conducta a la previsión del inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, como ser:

I.- El contenido de los elementos descritos en la DUI C-9328 con un valor de \$us. 12.594,22 que se pretendió nacionalizar, siendo que al realizar el aforo físico se determinó que se trataba de mercancía de mayor valor, en el equivalente de \$us. 84.639,44

II.- La Declaración Andina de Valor (DAV), que constituye documento soporte de la DUI C-9328, declaración jurada del importador sobre detalle y contenido de las mercancías, su valor, marca, tipo, clase, modelo, estado, años de fabricación, cantidad, unidad comercial, precio neto por ítem según factura, valor FOB, sub partida arancelaria, etc., que en el caso presente, luego del aforo físico, se verificó que ninguno de los elementos coincidía.

III.- El Formulario 138, Examen Previo al Despacho Aduanero N° 123/2013, documento que según afirma el demandante no fue apreciado, debiendo considerarse al respecto el art. 78 de la L. N° 1990 y el art. 100 del D.S. N° 25870, aclarando que este documento deja constancia que la mercancía fue revisada y verificada por la Agencia Despachante y por el importador, a fin que la declaración de mercancía sea fiel reflejo de lo que se aprecia físicamente.

Aseveró que con lo señalado se desvirtúa el incongruente argumento de la autoridad demandada en sentido que "...ni el importador ni el declarante sabían lo que se estaba nacionalizando..."

I.2.3.- Efectuó una cita en latín, como un elemento doctrinal expresado por Hernando Devis Echandía y las SS.CC. N° 49/2013 de 11 de enero, y 1475/2013 de 22 de agosto, respecto del principio de congruencia.

En relación con lo anterior, manifestó que al emitirse la resolución impugnada, se sustentó sobre cuestiones no planteadas por el recurrente; es decir, que el sujeto pasivo, en su recurso de alzada y luego en recurso jerárquico, en ningún momento invocó como agravio la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa por no haberse dado aplicación a la RD 01-016-03, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, incumplió lo dispuesto por el parág. I del art. 211 de la L. N° 2492.

Argumentó que eso lesionó el derecho de la Aduana Nacional al debido proceso, en los términos que señala el parág. II del art.115 y el parág. II del art.119 de la C.P.E., además de restringir sus atribuciones y facultades al imponer las sanciones correspondientes al ilícito de contrabando de acuerdo con el art. 100, con el numeral 4 del art.160 y con el numeral 5 del art. 161 de la L. N° 2492, en concordancia con el inciso b) del art.181 del mismo cuerpo legal.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la resolución AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre, se deje sin efecto la resolución de alzada ARIT-SCZ/RA 0640/2013 de 26 de julio y en consecuencia se declare firme la resolución sancionatoria AN-VIRZA-RS-048/2013 de 8 de abril.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fojas 31 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que a efecto de la notificación a Comercial Iltienda SRL. en el domicilio señalado, se libre orden instruida, cuya ejecución se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 23 a 26 y vuelta, fue providenciado a fs. 28, disponiéndose su reserva hasta la devolución de la provisión citatoria.

Cursa a fojas 42 el memorial de apersonamiento presentado por Judith Roxana Aprili Martínez y Luis Felipe Tirado Rúa, adjuntando el Testimonio de Poder N° 740/2014, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 18, correspondiente al Distrito Judicial de Cochabamba, a cargo de Karla Susy Cuevas Oropeza (fojas 24 a 38 y vuelta), admitiéndose su apersonamiento por providencia de fojas 43 en representación de Comercial Iltienda SRL., tercero interesado en el proceso.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada el 15 de julio de 2014, como consta por la literal de fojas 60, fue devuelta según nota de fojas 62 y recibida de acuerdo con el cargo de la vuelta, providenciándose a fojas 63 y disponiéndose su arrimo al expediente.

En relación con el memorial de contestación a la demanda de fojas 66 a 70 y vuelta, el mismo fue providenciado a fojas 72, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 64), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, debiendo remarcar y precisar lo que a continuación se apunta, ya que según afirmó, el demandante pretende inducir a error al Supremo Tribunal de Justicia.

II.1.- La autoridad demandada señaló que la Agencia Despachante de Aduana "Aches SRL." validó y tramitó la Declaración Única de Importación (DUI) C-9328, por su comitente, Comercial Iltienda SRL., para la nacionalización de la siguiente mercancía:

"Protector de pantalla P/iPhone, Ipod, cartera de cuero P/iPhone: Iluv, Hex., estuche protector P/iPhone Marca Iluv. Speck., cargadores de auto o pared P/Ipod, Ipod, auriculares Marca I-LUV., Auto a Control Remoto P/Bluetooth Marca, Funda Protector y estuche d/cuero P/Macbook Air, Marca: Tucán o Mochilas P/Macbook AIR Marca Tucano, Brazaletes P/IPHONE IPOD nano Marca Griffin Carteras P/iPhones Marca Hex, Cable HDMI (Alta Definición) Marca Griffin, siendo sorteada a cana rojo."

A continuación, desarrolló el cuadro detalle de mercancía decomisada del Acta de Intervención Contravencional, que incluye cerca de dos páginas, para continuar luego indicando que la mercancía descrita en la DUI C-9328, no ampara la legal importación de la mercancía aforada por la Administración Aduanera.

Que sin embargo, la ADA Aches SRL., por su comitente, dentro del plazo previsto en el segundo párrafo del art.98 de la L. N° 2492, presentó descargos consistentes en: Nota de 28 de febrero de 2013 emitida por GCA Global Cargo Alliance, embarcador en Miami, Estados Unidos, que certifica: "...El error cometido fue que la carga amparada bajo la guía 901-11124223 debió estar etiquetada con el número 901-11124256; la guía 901-11124256 debió estar etiquetada con el número 901-11124223..." Además, que el sujeto pasivo, dentro del proceso de impugnación, presentó copias legalizadas de la DUI C-11670 que como documentos de soporte consigna el Air Waybill 901-11124256 y el Parte de Recepción – Ítem: 711 2013 50039 – 901-11124256 que también se encuentra dentro de un proceso sancionador por contrabando contravencional.

Prosiguió indicando que la Administración Aduanera, cerró el tránsito aduanero aéreo con información errónea, que incidió en el parte de recepción emitido por Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), que al momento de descarga de la mercancía no verificó el detalle de la misma; precisó que si no se hubiera omitido dicha verificación, la administración aduanera, al amparo de los arts. 21, 66 y 100 de la L. N° 2492, habría solicitado las aclaraciones correspondientes al importador como al transportador internacional de carga y/o al embarcador, para determinar lo que en derecho corresponda.

Expresó que por lo anterior, se trata de mercancía “no manifestada” y que la Administración Aduanera, antes de calificar la conducta como contrabando, de acuerdo con el inciso b) del art.181 de la L. N° 2492, se encontraba en el deber de dar cumplimiento a la previsión del acápite V., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

Indicó que resulta incongruente calificar la conducta de un importador legalmente constituido como contravención aduanera de contrabando, cuando la mercancía ingresó legalmente a recinto aduanero e incluso se sometió al régimen de importación para el consumo, con el pago de los tributos correspondientes, vulnerando con ello el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, de acuerdo con lo dispuesto por el parág. II del art.115 de la C.P.E. y el numeral 6 del art.68 de la L. N° 2492, constituyendo el fundamento por el que se dispuso la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional VIRZA-C N° 035/2013 de 25 de febrero.

Aclaró que habiéndose determinado la nulidad de obrados como se expresó precedentemente, la instancia jerárquica se ve imposibilitada de pronunciarse sobre los agravios de fondo y forma denunciados, debiendo subsanarse previamente los errores que cometió la Administración Aduanera.

Citó el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2., en relación con resoluciones referidas a mercancía no declarada y que no se encuentra amparada, citando a continuación las Resoluciones AGIT-RJ 1130/2013, AGIT-RJ 1131/2013 y AGIT-RJ 1899/2013.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 79 a 80 y vuelta, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fojas 82, disponiéndose su traslado para la réplica.

Luego, se verifica la notificación con la orden instruida al tercero interesado, Comercial Iltienda SRL., el 4 de septiembre de 2014, según consta por la literal de fojas 98, devuelta de acuerdo con la nota de fojas 99 y recibida según cargo de la vuelta, que fue providenciada a fojas 100, disponiéndose su acumulación al expediente.

A través del memorial de fojas 106 se apersonó Flavia A. Román Balderrama en representación de la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud del Testimonio de Poder N° 551/2016, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 88 correspondiente al Distrito Judicial de Santa Cruz, a cargo de Rosse Mery Uriona Almaraz (fojas 103 a 105), teniéndosele por apersonada por providencia de fojas 107 y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó “autos para sentencia”.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera emitió el acta de intervención contravencional VIRZA-C-0035/2013 de 25 de febrero (fojas 185 a 187, anexo 3), señalando que existen diferencias entre la mercancía declarada y la encontrada; mercancía no comprendida en la declaración que ampara el régimen aduanero. Como persona presuntamente responsable, fue identificado Freddy Eugenio Silez García. Luego se desarrolló una relación de 44 ítems, sumando un valor total FOB de \$us. 84.639,44

El valor FOB convertido a moneda nacional, equivale a Bs. 589.090,48 base sobre la cual se calculó el valor CIF y se determinó el Gravamen Arancelario (GA) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), determinándose el total de tributos en Bs. 138.081,23 equivalentes a UFV 76.037,58 calificándose la presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo que dispone el inciso b) del art.181 del Cód. Trib.

III.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-VIRZA-RS-048/2013 de 8 de abril (fojas 266 a 268, Anexo 3), por la que se determinó declarar probada la comisión de la contravención de contrabando contra de Freddy Eugenio Silez García y en consecuencia, el decomiso definitivo de la mercancía descrita en el acta de intervención contravencional, disponiendo su adjudicación directa al Ministerio de la Presidencia una vez ejecutoriada la resolución, en aplicación del art.192 de la L. N° 2492, modificado por la disposición adicional décima quinta de la L. N° 317.

Se dispuso asimismo, que la Administración Aduanera, queda autorizada a la anulación de la DUI C-9328 de 21 de febrero de 2013.

III.3.- Interpuesto recurso de alzada por el sujeto pasivo, de acuerdo con el memorial de fojas 29 a 32 del Anexo 2, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0640/2013 de 26 de julio (fojas 216 a 225, Anexo 1), disponiendo revocar la resolución sancionatoria impugnada.

III.4.- En virtud de lo anterior, la Administración Aduanera por memorial de fojas 239 a 241 del Anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre (fojas 263 a 271, Anexo 1), decidiendo anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0640/2013 de 26 de julio; en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el acta de intervención contravencional VIRZA-C-0035/2013 de 25 de febrero, pues debido a que se trata de mercancía no manifestada, la Administración Aduanera, previa a la calificación de la conducta como contravención aduanera de contrabando, de conformidad con el inciso b) del art.181 de la L. N° 2492 en un acta de intervención contravencional, debió dar cumplimiento al procedimiento señalado por el acápite V., inc. a), num. 3 de la resolución de directorio RD N° 01-016-03.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, anulando obrados hasta el acta de intervención contravencional VIRZA-C-0035/2013 de 25 de febrero, ya que tratándose de mercancía no manifestada, la administración aduanera, previa a la calificación de la conducta como contravención aduanera de contrabando, de conformidad con el inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492 en un acta de intervención contravencional, debió dar cumplimiento al procedimiento señalado por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, vulneró normas que rigen la materia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a la afirmación del demandante en sentido que con escasa fundamentación y sin hacer una correcta interpretación del acápite V., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), pretende atribuir la responsabilidad del hecho ilícito a la Aduana Nacional, cuando el precepto citado señala que "...el transportador entrega la mercancía al concesionario del depósito aduanero...", quien al evidenciar alguna observación o irregularidad en el peso y/o cantidad de bultos de la mercancía, debe hacerlo notar al emitir el parte de recepción, cabe precisar:

La norma reglamentaria señalada, indica en su primer párrafo: "La carga que el transportador entregue al concesionario de depósito aduanero sin encontrarse manifestada y no se encuentre amparada en un documento de embarque o cualquier otro documento de transporte que acredite la legítima tenencia por el transportador al amparo de un contrato de transporte, será retenida por la administración aduanera de destino la que exigirá al transportador presentar los descargos en un plazo máximo de 5 días, vencido el mismo o de no subsanarse las observaciones la administración aduanera dará curso a las acciones legales para sancionar el delito aduanero."

No se trata, como pretende el demandante, de citar una pequeña parte de la norma, la que le conviene, para descontextualizar la comprensión y el sentido que tiene. La disposición citada en el párrafo precedente es absolutamente clara cuando hace referencia a la carga que el transportador entregue al concesionario de depósito aduanero sin encontrarse manifestada y no se encuentre amparada en un documento de embarque u otro de transporte que acredite la tenencia legítima de la mercancía por el transportador, que es precisamente lo que sucedió en el caso presente.

El glosario de términos aduaneros y de comercio exterior, anexo a la Ley General de Aduanas, en relación con el manifiesto de carga, indica que se trata de un: "Documento de embarque que contiene la información sobre las mercancías, que amparan el transporte de mercancías en los medios o unidades de transporte habilitados."

La mercancía en el caso de autos no se encuentra amparada, pues el detalle de la que fue verificada en el aforo físico y descrito en el acta de intervención contravencional, no corresponde y no tiene relación alguna con la que fue declarada en la DUI C-9328 (fs. 54 a 64, anexo 3).

Sobre la acusación de interpretación errónea de los artículos 94, 96 y 160 del D.S. N° 25870, R. L.G.A., en relación con el parte de recepción 711 2013 50039-901-11124223, emitido por Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), que señala la recepción de un (1) pallet con un peso de 226 Kg., en el que la única observación hace referencia a un "forro negro roto", sin que se hubiera considerado:

a.- Que el concesionario de depósito aduanero, no hizo notar en el parte de recepción la irregularidad señalada por la autoridad demandada, a fin de retener la mercancía y exigir la presentación de descargos en el plazo de 5 días.

b.- Que el precepto en que se sustenta la resolución impugnada, se refiere a la hipótesis en la que el transportador internacional, al momento de la descarga, posea algún elemento no descrito en el manifiesto internacional de carga u otro que acredite su legal internación a territorio aduanero nacional, por lo que la norma en cuestión establece que se deben solicitar descargos al transportador y no como indica la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), también al importador.

c.- Que en el presente caso, se presentó la Guía Aérea (Air Waybill) 901 11124223 con la descripción: "Computer parts and accesories/partes de computadoras y accesorios", siendo genérica y logrando evadir el primer filtro de control del concesionario. Además, que el pallet se encontraba dentro de cajas de cartón totalmente forrada con plástico negro, impidiendo ver el contenido, tomando en cuenta que al concesionario no le está permitido abrir las cajas, por lo que en aplicación del principio de buena fe, se consignó en el parte de recepción lo señalado en la guía aérea.

Corresponde aclarar al respecto, que la normativa tributaria aduanera invocada por el demandante, no fue aplicada por la autoridad demandada al emitir la resolución ahora impugnada, por lo que no pudo haber incurrido en interpretación errónea, concluyéndose que la vulneración acusada no es evidente.

En el caso en particular, como se expresó líneas arriba, la administración aduanera se encontraba en la obligación de aplicar lo dispuesto por el acápite v., inc. a), num., 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, porque la carga no se encontraba manifestada ni amparada por la DUI C-9328, tal como prevé la norma reglamentaria referida, concediéndole al contribuyente un plazo de 5 días para presentar sus descargos, lo que al no haberse cumplido, derivó en la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

V.2.- Respecto del supuesto error de apreciación de la prueba al fundamentar la resolución impugnada, ya que no se consideraron las circunstancias en que la Aduana Nacional emitió la resolución sancionatoria, reiterando que existen los suficientes elementos de convicción para sustentar que el contribuyente adecuó su conducta a la previsión del inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, como ser: El contenido de los elementos descritos en la DUI C-9328 con un valor de \$us. 12.594,22 que se pretendió nacionalizar, siendo que al realizar el aforo físico se determinó que se trataba de mercancía de mayor valor, en el equivalente de \$us. 84.639,44; la Declaración Andina de Valor (DAV), que constituye documento soporte de la DUI C-9328, declaración jurada del importador sobre detalle y contenido de las mercancías, su valor, marca, tipo, clase, modelo, estado, años de fabricación, cantidad, unidad comercial, precio neto por ítem según factura, valor FOB, sub partida arancelaria, etc., que en el caso presente, luego del aforo físico, se verificó que ninguno de los elementos coincidía; el formulario 138, examen previo al Despacho Aduanero N° 123/2013, documento que según afirma el demandante no fue apreciado, debiendo considerarse al respecto el art. 78 de la L. N° 1990 y el art. 100 del D.S. N° 25870, aclarando que este documento deja constancia que la mercancía fue revisada y verificada por la Agencia Despachante y por el importador, a fin que la declaración de mercancía sea fiel reflejo de lo que se aprecia físicamente, desvirtuando con ello el incongruente argumento de la autoridad demandada en sentido que "...ni el importador ni el declarante sabían lo que se estaba nacionalizando...", corresponde desarrollar el siguiente análisis:

Un primer elemento a considerar, es el hecho que la administración aduanera, más allá de circunstancias, como señala, debe ajustar sus actos a lo que dispone la ley, más aun si se trata de la imposición de una sanción. Al respecto, este Supremo Tribunal de Justicia ha manifestado, que conforme señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en relación con el procedimiento administrativo sancionador, a través de la S.C. N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre otras: "El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: 'Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal.' (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159)."

Es evidente que los elementos descritos en la DUI C-9328 (fojas 54 a 64, Anexo 3), expresan un valor de \$us. 12.594,22 con el que se pretendió nacionalizar, pero que al realizar el aforo físico se determinó que se trataba de mercancía de mayor valor, en el equivalente de \$us. 84.639,44. Precisamente por ello, es también cierto que la carga que el transportador entregó al concesionario de depósito aduanero, no se encontraba manifestada y no se encontraba amparada en un documento de embarque u otro de transporte que acredite la tenencia legítima de la mercancía por el transportador.

Es del mismo modo evidente, que la Declaración Andina de Valor (DAV) cursante de fs. 20 a 27 del anexo 3, constituye documento soporte de la DUI C-9328, tratándose de una declaración jurada del importador sobre el detalle y contenido de las mercancías, su valor, marca, tipo, clase, modelo, estado, años de fabricación, cantidad, unidad comercial, precio neto por ítem según factura, valor FOB, sub partida arancelaria, etc., que en el caso presente, luego del aforo físico, se verificó que ninguno de los elementos coincidía.

Por la razón señalada en el acápite precedente y porque la mercancía no se encontraba manifestada ni amparada por la DUI correspondiente, la Administración Aduanera tenía el deber legal, en observancia del tantas veces citado acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, de exigir o conminar al importador o a la empresa de transporte, a presentar los descargos correspondientes en un plazo de 5 días; luego, en el caso de no haberse dado cumplimiento a dicha conminatoria, la Administración Aduanera pudo haber continuado con el procedimiento sancionador.

El formulario 138, examen previo al despacho Aduanero N° 123/2013 (fojas 31, Anexo 3), documento que según afirma el demandante no fue apreciado, debiendo considerarse al respecto el art. 78 de la L. N° 1990 y el art. 100 del D.S. N° 25870, aclarando que este documento deja constancia que la mercancía fue revisada y verificada por la Agencia Despachante y por el importador, a fin que la declaración de mercancía sea fiel reflejo de lo que se aprecia físicamente, desvirtuando con ello el incongruente argumento de la autoridad demandada en sentido que "...ni el importador ni el declarante sabían lo que se estaba nacionalizando...", es evidente que el formulario se encuentra suscrito

por el Despachante de Aduana, por el Administrador a.i. de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia, por Robert Carmelo Añez B., de Agencia Despachantes de Aduana Mundial Ltda., y por Raúl J. Alcocer Zurita, Counter del Recinto Aduanero del Aeropuerto de Viru Viru, documento que sin embargo en la parte correspondiente al Rubro 3, Resultados del Examen, no consigna ninguna información; pero además, ese documento no desvirtúa el incumplimiento del deber de la Administración Aduanera de observar lo dispuesto por el Acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, procedimiento para el régimen de depósito de aduana.

Adicionalmente, se confirma la aseveración del demandante que en su memorial de demanda sostuvo que en el Parte de Recepción se consignó lo señalado en la guía aérea, en aplicación del principio de buena fe. Se debe aclarar sin embargo, que dicho principio no constituye argumento para eludir el cumplimiento de los deberes que la ley le impone a la administración y entre ellos, el de controlar y verificar el tránsito de mercaderías.

V.3.- En relación con la cita en latín, como del elemento doctrinal expresado por Devis Echandía y las SS.CC. N° 49/2013 de 11 de enero, y 1475/2013 de 22 de agosto, respecto del principio de congruencia, es oportuno señalar que Hernando Devis Echandía, sostiene en su Teoría General del Proceso, que el principio de congruencia es: "...el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos".

Por su parte, la S.C. N° 1475/2013 de 22 de agosto, señala: "...la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes".

De la revisión de obrados, respecto del hecho que hubieran sido resueltas en la resolución impugnada, cuestiones no planteadas por el recurrente; es decir, que el sujeto pasivo, en su recurso de alzada y luego en recurso jerárquico, en ningún momento invocó como agravio la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa por no haberse dado aplicación a la RD 01-016-03, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, incumplió lo dispuesto por el parág. I del art. 211 de la L. N° 2492, de la revisión de la resolución impugnada, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), dispuso la anulación de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, en observancia de los parágs. I y II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, aplicable en materia tributaria por disposición del art. 74 de la L. N° 2492, por medio de una resolución escrita, fundamentada, que tiene registrado el lugar y fecha de su emisión, como también la firma de la Autoridad Jerárquica y su decisión es expresa, positiva y precisa, de acuerdo con lo que dispone el primer párrafo del art. 211 de la L. N° 2492, por lo que no se encuentra que sea evidente la afirmación del demandante.

Los parágs. I y II del art. 36 de la L. N° 2341, disponen: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados." (Las negrillas son añadidas).

En el presente caso, la administración aduanera, al haber obviado la aplicación del Procedimiento para el régimen de depósito de aduana, RD 01-016-03 y calificar directamente la conducta del contribuyente como contrabando contravencional, de acuerdo con lo que dispone el inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, vulneró el derecho del sujeto pasivo al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, por lo que se verifica que la determinación asumida por la autoridad jerárquica, fue correcta.

Finalmente, sobre el argumento que la decisión de la autoridad demandada, lesionó el derecho de la Aduana Nacional al debido proceso, en los términos que señala el parág. II del art. 115 y el parág. II del art. 119 de la C.P.E., además de restringir sus atribuciones y facultades al imponer las sanciones correspondientes al ilícito de contrabando de acuerdo con el art. 100, con el numeral 4 del art. 160 y con el numeral 5 del art. 161 de la L. N° 2492, en concordancia con el inciso b) del art. 181 del mismo cuerpo legal, corresponde indicar:

La argumentación efectuada por el demandante para sustentar su afirmación en sentido que se vulneró su derecho al debido proceso, señala que la autoridad demandada sustentó su fallo en hechos que no fueron reclamados y planteados por el contribuyente en la fase recursiva en sede administrativa.

Lo anterior carece de sentido, pues como se manifestó líneas arriba, el fundamento para determinar la nulidad de obrados dispuesta por la autoridad jerárquica, fue la disposición contenida en los parágs. I y II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es decir, la vulneración del derecho del contribuyente al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

Por la misma razón, no es cierto que se hubieran restringido las atribuciones y facultades de la Administración Aduanera para imponer sanciones, ya que por mandato constitucional y legal, los actos de la administración deben sujetarse al imperio de la ley; su omisión, como en el presente caso, supone la nulidad del acto al haber provocado la indefensión del sujeto pasivo.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se establece que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1899/2013 de 16 de octubre, anulando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la Administración Aduanera impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta determinación o verificación de la comisión de contrabando contravencional, emitiendo acta de intervención contravencional y resolución sancionatoria en contra de Comercial Itienda SRL., sin haber aplicado el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, procedimiento para el régimen de Depósito de Aduana, dando lugar a que la autoridad demandada disponga la anulación del proceso hasta el acta de intervención contravencional AN-VIRZA-C-0035/2013 de 25 de febrero, pues debido a que se trata de mercancía no manifestada, la Administración Aduanera, previa a la calificación de la conducta como contravención aduanera de contrabando, de conformidad con el inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492 en un acta de intervención contravencional, debió dar cumplimiento al procedimiento señalado por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, la doctrina, así como de la interpretación y aplicación de la jurisprudencia constitucional citada, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fojas 23 a 29 y vuelta, interpuesta por José Miguel Galarza Anze, en su condición de Administrador de la Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1899/2013 de 16 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



367

Administradora de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Boliviana c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 29 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre (fs. 4 a 12 y vta.), el memorial de contestación de fojas 67 a 70 y vta., la réplica de fs. 75 a 78 (fax) y 82 a 83 (original), la dúplica de fojas 88 a 89, el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 42 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que José Miguel Galarza Anze, en su calidad de Administrador de Aduana Aeropuerto Viru Viru, dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud al Memorandum Cite N° 1810/2012 de 28 de noviembre (fojas 1), se apersonó por memorial de fojas 23 a 29 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en los artículos 69 y 70 de la L. N° 2341, en concordancia con los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre.

Inició el memorial de demanda desarrollando una relación de antecedentes, indicando que la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru, emitió la resolución sancionatoria en contrabando AN-VIRZA-RS-049/2013 de 8 de abril, declarando probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, en contra de Freddy Eugenio Silez García, con cédula de identidad N° 2865853, expedida en Cochabamba, disponiendo en consecuencia el comiso de la mercancía descrita en el acta de intervención VIRZA-C N° 040/2013 de 11 de marzo, es decir, protectores de pantallas para celulares y tablets, estuches protectores para celulares y tablets, carteras de cuero para celulares, cargadores de celulares para vehículos, auriculares, fundas, protectores, estuches, mochilas, maletines para computadores portátiles y cables HDMI, con un valor FOB que asciende a la suma de \$us. 12.594,22.

Que el 22 de febrero de 2013, se presentó a la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru la Declaración Única de Importación (DUI) 2013/711-C-11670 de 7 de marzo, gestionada por la Agencia Despachante de Aduana "Aches SRL.", por cuenta de su comitente Industrial y Comercial Norte SA.

Que al realizar el aforo físico, se evidenció que los datos contenidos en la Declaración Única de Importación (DUI) y sus documentos de respaldo, no coincidían con la mercancía verificada físicamente; es decir, que el importador declaró en la DUI referida, máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso ordenadores portátiles y otros, por lo que se emitió el Acta de Intervención VIRZA-C N° 040/2013 de 11 de marzo y posteriormente la resolución sancionatoria en contrabando AN-VIRZA-RS-049/2013 de 8 de abril.

Que en virtud de lo anterior, Industrial y Comercial Norte SA., representada por Miguel Ángel Ribera Aguirre, interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, a través de la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0641/2013 que determinó revocar la resolución sancionatoria impugnada, lo que dio lugar a que la administración aduanera interponga recurso jerárquico, en mérito de lo cual se pronunció la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre, la cual resolvió anular la resolución alzada y en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional VIRZA-C N° 040/2013 de 11 de marzo, toda vez que al tratarse de mercancía no manifestada, previamente a calificar la conducta, la Administración Aduanera debió dar cumplimiento al procedimiento establecido en el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1- Bajo el epígrafe de error de interpretación de la normativa tributaria aduanera, citando el contenido del acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, el demandante manifestó que con escasa fundamentación y sin hacer una correcta interpretación de la normativa, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), pretende atribuir la responsabilidad del hecho ilícito a la Aduana Nacional, cuando el precepto citado señala que "...el transportador entrega la mercancía al concesionario del depósito aduanero...", el que al evidenciar alguna observación o irregularidad en el peso y/o cantidad de bultos de la mercancía, debe hacerlo notar al emitir el parte de recepción.

Citó a continuación los artículos 94, 96 y 160 del D.S. N° 25870, Reglamentario de la Ley General de Aduanas.

Refirió que el Parte de Recepción 711 2013 50039-901-11124256, emitido por Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), señala la entrega de un (1) pallet con un peso de 166 Kg., según la descripción del manifiesto consistente en computer parts and accesories, en el que la única observación hace referencia a un "forro negro ct a la vista" y que no fueron considerados los siguientes aspectos:

a.- Que el concesionario de depósito aduanero, no hizo notar en el parte de recepción la irregularidad señalada por la autoridad demandada, a fin de retener la mercancía y exigir la presentación de descargos en el plazo de 5 días.

b.- Que el precepto legal en que se sustenta la resolución impugnada, se refiere a la hipótesis en la que el transportador internacional, al momento de la descarga, posea algún elemento no descrito en el manifiesto internacional de carga u otro que acredite su legal internación a territorio aduanero nacional, por lo que la norma en cuestión establece que se deben solicitar descargos al transportador y no como indica la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), también al importador.

c.- Que en el presente caso, se presentó la Guía Aérea (Air Waybill) 901 11124256 con la descripción: "computer parts and accesories/partes de computadoras y accesorios", siendo genérica y logrando evadir el primer filtro de control del concesionario. Además, que el pallet se encontraba dentro de cajas de cartón totalmente forrada con plástico negro, impidiendo ver el contenido, tomando en cuenta que al concesionario no le está permitido abrir las cajas, por lo que en aplicación del principio de buena fe, se consignó en el parte de recepción lo señalado en la guía aérea.

Agregó que por lo indicado, la Administración Aduanera no pudo vulnerar el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa en contra del sujeto pasivo Industrial Comercial Norte SA., ya que en el caso particular, no se encontraba en la obligación de dar cumplimiento a lo dispuesto por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

I.2.2.- En este punto hizo referencia al error de apreciación de la prueba al fundamentar la resolución impugnada, ya que no se consideraron las circunstancias en que la Aduana Nacional emitió la resolución sancionatoria, reiterando que existen los suficientes elementos de convicción para sustentar que el contribuyente adecuó su conducta a la previsión del inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, como ser:

El contenido de los elementos descritos en la DUI C-11670 con un valor de \$us. 12.594,22 que se pretendió nacionalizar, siendo que al realizar el aforo físico se determinó que se trataba de mercancía totalmente distinta a la declarada.

La Declaración Andina de Valor (DAV) N° 1330974, que constituye documento soporte de la DUI C-11670, declaración jurada del importador sobre detalle y contenido de las mercancías, su valor, marca, tipo, clase, modelo, estado, años de fabricación, cantidad, unidad comercial, precio neto por ítem según factura, valor FOB, sub partida arancelaria, etc., que en el caso presente, luego del aforo físico, se verificó que ninguno de los elementos coincidía.

El Formulario 138, examen previo al Despacho Aduanero N° 122/2013, documento que según afirma el demandante no fue apreciado, debiendo considerarse al respecto el art. 78 de la L. N° 1990 y el art. 100 del D.S. N° 25870, aclarando que este documento deja constancia que la mercancía fue revisada y verificada por la Agencia Despachante y por el importador, a fin que la declaración de mercancía sea fiel reflejo de lo que se aprecia físicamente.

Aseveró que con lo señalado se desvirtúa el incongruente argumento de la autoridad demandada en sentido que "...ni el importador ni el declarante sabían lo que se estaba nacionalizando...".

I.2.3.- En este punto efectuó una cita en latín, como un elemento doctrinal expresado por Hernando Devis Echandía y las SS.CC. N° 49/2013 de 11 de enero, y 1475/2013 de 22 de agosto, respecto del principio de congruencia.

En relación con lo anterior, manifestó que al emitirse la resolución impugnada, se sustentó sobre cuestiones no planteadas por el recurrente; es decir, que el sujeto pasivo, en su recurso de alzada y luego en recurso jerárquico, en ningún momento invocó como agravio la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa por no haberse dado aplicación a la RD N° 01-016-03, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, incumplió lo dispuesto por el parág. I del art. 211 de la L. N° 2492.

Argumentó que eso lesionó el derecho de la Aduana Nacional al debido proceso, en los términos que señala el parág. II del art.115 y el parág. II del art.119 de la C.P.E., además de restringir sus atribuciones y facultades de imponer las sanciones correspondientes al ilícito de contrabando de acuerdo con el art. 100, con el numeral 4 del art.160 y con el numeral 5 del art.161 de la L. N° 2492, en concordancia con el inciso b) del art.181 del mismo cuerpo legal.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; y se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre, dejando sin efecto la resolución de alzada ARIT-SCZ/RA 0641/2013 de 26 de julio y en consecuencia se declare firme la resolución sancionatoria en contrabando AN-VIRZA-RS-049/2013 de 8 de abril.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fojas 31 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que a efecto de la notificación a Industrial y Comercial Norte SA. en el domicilio señalado, se libre orden instruida, cuya ejecución se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cursa a fojas 42 el memorial de apersonamiento presentado por Judith Roxana Aprili Martínez, Luis Felipe Tirado Rúa y Miguel Ángel Ribera Aguirre, que adjuntaron el Testimonio de Poder N° 508/2014 de 14 de marzo, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 33, correspondiente al Distrito Judicial de Santa Cruz, a cargo de Mónica Villarroel Rojas (fojas 33 a 38 y vuelta), admitiéndose su apersonamiento por providencia de fojas 43 en representación de Industrial Comercial Norte SA., tercero interesado en el proceso.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 67 a 70 y vuelta, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 65) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, debiendo remarcar y precisar lo que a continuación se apunta, ya que según afirmó, el demandante pretende inducir a error al Supremo Tribunal de Justicia.

II.1.- La autoridad demandada señaló que la Agencia Despachante de Aduana "Aches SRL." validó y tramitó la Declaración Única de Importación (DUI) C-11670, por su comitente, Industrial y Comercial Norte SA., para la nacionalización de máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso ordenadores portátiles y otros, mercadería que fue sorteada al cana rojo.

A continuación, señaló que el cuadro detalle de mercancía decomisada del Acta de Intervención Contravencional que identifica la mercancía, que se encuentra descrita en la DUI C-11670, no ampara la legal importación de la mercancía aforada por la Administración Aduanera, pero que sin embargo, la ADA Aches SRL., por su comitente, dentro del plazo previsto en el segundo párrafo del art.98 de la L. N° 2492, presentó descargos consistentes en: Nota de 26 de febrero de 2013 emitida por GCA Global Cargo Alliance, embarcador en Miami, Estados Unidos, que certifica: "...El error cometido fue que la carga amparada bajo la guía 901-11124223 debió estar etiquetada con el número 901-11124256; la guía 901-11124256 debió estar etiquetada con el número 901-11124223...". Refirió que se evidencia también, que el sujeto

pasivo, dentro del proceso de impugnación, presentó copias legalizadas de la DUI C-9328 que como documentos de soporte consigna el Air Waybill 901-111242223 y el Parte de Recepción Ítem: 711 2013 50039 901 11124223 que también se encuentra dentro de un proceso sancionador por contrabando contravencional.

Prosiguió indicando que la Administración Aduanera, cerró el tránsito aduanero aéreo con información errónea, que incidió en el parte de recepción emitido por Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), que al momento de descarga de la mercancía no verificó el detalle de la misma; precisó que si no se hubiera omitido dicha verificación, la Administración Aduanera, al amparo de los arts. 21, 66 y 100 de la L. N° 2492, habría solicitado las aclaraciones correspondientes al importador como al transportador internacional de carga y/o al embarcador, para determinar lo que en derecho corresponda.

Expresó que por lo anterior, se trata de mercancía “no manifestada” y que la Administración Aduanera, antes de calificar la conducta como contrabando, de acuerdo con el inciso b) del art.181 de la L. N° 2492, se encontraba en el deber de dar cumplimiento a la previsión del acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

Indicó que resulta incongruente calificar la conducta de un importador legalmente constituido como contravención aduanera de contrabando, cuando la mercancía ingresó legalmente a recinto aduanero e incluso se sometió al régimen de importación para el consumo, con el pago de los tributos correspondientes, vulnerando con ello el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, de acuerdo con lo dispuesto por el parág. II del art.115 de la C.P.E. y el numeral 6 del art.68 de la L. N° 2492, constituyendo el fundamento por el que se dispuso la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional VIRZA-C N° 040/2013.

Finalmente, aclaró que habiéndose determinado la nulidad de obrados como se expresó precedentemente, la instancia jerárquica se ve imposibilitada de pronunciarse sobre los agravios de fondo y forma denunciados, debiendo subsanarse previamente los errores que cometió la Administración Aduanera.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 82 a 83 y vuelta, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fojas 85, disponiéndose su traslado para la dúplica, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fojas 88 a 89, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 104, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó “autos para sentencia”.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art.778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional VIRZA-C-0040/2013 de 11 de marzo (fojas 169 a 172 del Anexo 3), señalando que existen diferencias entre la mercancía declarada y la encontrada; mercancía no comprendida en la declaración que ampara el régimen aduanero. Como persona presuntamente responsable, fue identificado Freddy Eugenio Silez García, determinándose como tributos omitidos 27.513.33 UFV, calificándose la presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo que dispone el inciso b) del art.181 del Cód. Trib.

III.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-VIRZA-RS-049/2013 de 8 de abril (fojas 250 a 252 del Anexo 3), por la que se determinó declarar probada la comisión de la contravención de contrabando contra de Freddy Eugenio Silez García y en consecuencia, el decomiso definitivo de la mercancía descrita en el acta de intervención contravencional,

disponiendo su adjudicación directa al Ministerio de la Presidencia una vez ejecutoriada la resolución, en aplicación del art.192 de la L. N° 2492, modificado por la disposición adicional décima quinta de la L. N° 317.

Se dispuso asimismo, que la Administración Aduanera, queda autorizada a la anulación de la DUI C-11670 de 7 de marzo de 2013.

III.3.- Interpuesto recurso de alzada por el sujeto pasivo, de acuerdo con el memorial de fojas 254 a 258 del Anexo 3, el mismo fue resuelto a través de la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0641/2013 de 26 de julio (fs. 260 a 282 del anexo 2), el cual dispuso revocar la resolución sancionatoria impugnada.

III.4.- En virtud de lo anterior, la Administración Aduanera por memorial de fs. 283 a 285 y vta., del anexo 2, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre (fojas 308 a 316 y vuelta del Anexo 2), el cual anulo la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0641/2013 de 26 de julio; y en consecuencia dispuso anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional VIRZA-C-0040/2013 de 11 de marzo, pues debido a que se trata de mercancía no manifestada, la administración aduanera, previa a la calificación de la conducta como contravención aduanera de contrabando, de conformidad con el inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492 en un acta de intervención contravencional, debió dar cumplimiento al procedimiento señalado por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional VIRZA-C-0040/2013 de 11 de marzo, ya que tratándose de mercancía no manifestada, la Administración Aduanera, previa a la calificación de la conducta como contravención aduanera de contrabando, de conformidad con el inciso b) del art.181 de la L. N° 2492 en un acta de intervención contravencional, debió dar cumplimiento al procedimiento señalado por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, vulneró normas que rigen la materia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a la afirmación del demandante en sentido que con escasa fundamentación y sin hacer una correcta interpretación del acápite v., inc. a), num. 3 de la resolución de directorio RD N° 01-016-03, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), pretende atribuir la responsabilidad del hecho ilícito a la Aduana Nacional, cuando el precepto citado señala que "...el transportador entrega la mercancía al concesionario del depósito aduanero...", quien al evidenciar alguna observación o irregularidad en el peso y/o cantidad de bultos de la mercancía, debe hacerlo notar al emitir el parte de recepción, cabe precisar:

La norma reglamentaria señalada, indica en su primer párrafo: "La carga que el transportador entregue al concesionario de depósito aduanero sin encontrarse manifestada y no se encuentre amparada en un documento de embarque o cualquier otro documento de transporte que acredite la legítima tenencia por el transportador al amparo de un contrato de transporte, será retenida por la administración aduanera de destino la que exigirá al transportador presentar los descargos en un plazo máximo de 5 días, vencido el mismo o de no subsanarse las observaciones la administración aduanera dará curso a las acciones legales para sancionar el delito aduanero."

En autos, la entidad demandante ha citado parcialmente la norma, descontextualizando la comprensión y el sentido que tiene. La disposición citada en el párrafo precedente es absolutamente clara cuando hace referencia a la carga que el transportador entregue al concesionario de depósito aduanero sin encontrarse manifestada y no se encuentre amparada en un documento de embarque u otro de transporte que acredite la tenencia legítima de la mercancía por el transportador, que es precisamente lo que sucedió en el caso presente.

El glosario de términos aduaneros y de comercio exterior, anexo a la Ley General de Aduanas, en relación con el manifiesto de carga, indica que se trata de un: "Documento de embarque que contiene la información sobre las mercancías, que amparan el transporte de mercancías en los medios o unidades de transporte habilitados."

La mercancía en el caso de autos no se encuentra amparada, puesto que el detalle emergente de la verificación en el aforo físico, descrito en el acta de intervención contravencional, aparentemente no corresponde y no tiene relación alguna con la que fue declarada en la DUI C-11670 (fs. 114 a 139 del anexo 3).

Sobre la acusación de interpretación errónea de los artículos 94, 96 y 160 del D.S. N° 25870, Reglamento de la Ley General de Aduanas, en relación con el Parte de Recepción 711 2013 50039-901-11124256, emitido por Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), que señala la recepción de un (1) pallet con un peso de 166 Kg., en el que la única observación hace referencia a un "forro negro ct a la vista", sin que se hubiera considerado: a.- Que el concesionario de depósito aduanero, no hizo notar en el parte de recepción la irregularidad señalada por la autoridad demandada, a fin de retener la mercancía y exigir la presentación de descargos en el plazo de 5 días. b.- Que el precepto en que se sustenta la resolución impugnada, se refiere a la hipótesis en la que el transportador internacional, al momento de la descarga, posea algún elemento no descrito en el manifiesto internacional de carga u otro que acredite su legal internación a territorio aduanero nacional, por lo que la norma en cuestión establece que se deben solicitar descargos al transportador y no como indica la Autoridad General de Impugnación Tributaria, también al importador. c.- Que en el presente caso, se presentó la Guía Aérea (Air Waybill) 901 11124256 con la descripción: "computer parts and accesories/partes de computadoras y accesorios", siendo genérica y logrando evadir el primer filtro de control del

concesionario. Además, que el pallet se encontraba dentro de cajas de cartón totalmente forrada con plástico negro, impidiendo ver el contenido, tomando en cuenta que al concesionario no le está permitido abrir las cajas, por lo que en aplicación del principio de buena fe, se consignó en el parte de recepción lo señalado en la guía aérea, corresponde aclarar que la normativa tributaria aduanera invocada por el demandante, no fue aplicada por la autoridad demandada al emitir la resolución ahora impugnada, por lo que no pudo haber incurrido en interpretación errónea, concluyéndose que la vulneración acusada no es evidente.

En el caso, en particular, como se expresó líneas arriba, la Administración Aduanera se encontraba en la obligación de aplicar lo dispuesto por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, porque la carga no se encontraba manifestada ni amparada por la DUI C-11670, tal como prevé la norma reglamentaria referida, concediéndole al contribuyente un plazo de 5 días para presentar sus descargos, lo que al no haberse cumplido, derivó en la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

V.2.- Respecto del supuesto error de apreciación de la prueba al fundamentar la resolución impugnada, ya que no se consideraron las circunstancias en que la Aduana Nacional emitió la resolución sancionatoria, reiterando que existen los suficientes elementos de convicción para sustentar que el contribuyente adecuó su conducta a la previsión del inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, como ser: El contenido de los elementos descritos en la DUI C-11670 con un valor de \$us. 12.516,01 que se pretendió nacionalizar, siendo que al realizar el aforo físico se determinó que se trataba de mercancía de mayor valor; la Declaración Andina de Valor (DAV), que constituye documento soporte de la DUI C-11670, declaración jurada del importador sobre detalle y contenido de las mercancías, su valor, marca, tipo, clase, modelo, estado, años de fabricación, cantidad, unidad comercial, precio neto por ítem según factura, valor FOB, sub partida arancelaria, etc., que en el caso presente, luego del aforo físico, se verificó que ninguno de los elementos coincidía; el Formulario 138, Examen Previo al Despacho Aduanero N° 122/2013, documento que según afirma el demandante no fue apreciado, debiendo considerarse al respecto el art. 78 de la L. N° 1990 y el art. 100 del D.S. N° 25870, aclarando que este documento deja constancia que la mercancía fue revisada y verificada por la Agencia Despachante y por el importador, a fin que la declaración de mercancía sea fiel reflejo de lo que se aprecia físicamente, desvirtuando con ello el incongruente argumento de la autoridad demandada en sentido que "...ni el importador ni el declarante sabían lo que se estaba nacionalizando...", corresponde desarrollar el siguiente análisis:

Un primer elemento a considerar, es el hecho que la Administración Aduanera, más allá de circunstancias, como señala, debe ajustar sus actos a lo que dispone la ley, más aun si se trata de la imposición de una sanción. Al respecto, este Supremo Tribunal de Justicia ha manifestado, que conforme señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en relación con el procedimiento administrativo sancionador, a través de la S.C. N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre otras: "El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: 'Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal.' (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159)."

Es evidente que los elementos descritos en la DUI C-11670 (fojas 114 a 139 del Anexo 3), expresan un valor de \$us. 12.516,01 con el que se pretendió nacionalizar, pero que al realizar el aforo físico se determinó que se trataba de mercancía de mayor valor. Precisamente por ello, es también cierto que la carga que el transportador entregó al concesionario de depósito aduanero, no se encontraba manifestada y no se encontraba amparada en un documento de embarque u otro de transporte que acredite la tenencia legítima de la mercancía por el transportador.

Es del mismo modo evidente, que la Declaración Andina de Valor (DAV) cursante de fojas 1 a 36 del Anexo 3, constituye documento soporte de la DUI C-11670, tratándose de una declaración jurada del importador sobre el detalle y contenido de las mercancías, su valor, marca, tipo, clase, modelo, estado, años de fabricación, cantidad, unidad comercial, precio neto por ítem según factura, valor FOB, sub partida arancelaria, etc., que en el caso presente, luego del aforo físico, se verificó que ninguno de los elementos coincidía.

Por la razón señalada en el acápite precedente y porque la mercancía no se encontraba manifestada ni amparada por la DUI correspondiente, la Administración Aduanera tenía el deber legal, en observancia del tantas veces citado acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, de exigir o conminar al importador o a la empresa de transporte, a presentar los descargos correspondientes en un plazo de 5 días; luego, en el caso de no haberse dado cumplimiento a dicha conminatoria, la Administración Aduanera pudo haber continuado con el procedimiento sancionador.

El formulario N° 138, examen previo al Despacho Aduanero N° 122/2013 (fojas 78 del Anexo 3), documento que según afirma el demandante no fue apreciado, debiendo considerarse al respecto el art. 78 de la L. N° 1990 y el art. 100 del D.S. N° 25870, aclarando que este documento deja constancia que la mercancía fue revisada y verificada por la Agencia Despachante y por el importador, a fin que la declaración de mercancía sea fiel reflejo de lo que se aprecia físicamente, desvirtuando con ello el incongruente argumento de la autoridad demandada en sentido que "...ni el importador ni el declarante sabían lo que se estaba nacionalizando...", es evidente que el formulario se encuentra suscrito por el Despachante de Aduana, por el Administrador a.i. de Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia, por Robert Carmelo Añez B., de Agencia Despachantes de Aduana Mundial Ltda., y por Raúl J. Alcocer Zurita, Counter del Recinto Aduanero del Aeropuerto de Viru Viru, documento que sin embargo en la parte correspondiente al Rubro 3, Resultados del Examen, no consigna ninguna información; pero además, ese documento no desvirtúa el incumplimiento del deber de la Administración Aduanera de observar lo dispuesto por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, Procedimiento para el Régimen de Depósito de Aduana.

Adicionalmente, se confirma la aseveración del demandante que en su memorial de demanda sostuvo que en el Parte de Recepción se consignó lo señalado en la guía aérea, en aplicación del principio de buena fe. Se debe aclarar sin embargo, que dicho principio no constituye argumento para eludir el cumplimiento de los deberes que la ley le impone a la administración y entre ellos, el de controlar y verificar el tránsito de mercaderías.

V.3.- En relación con la cita en latín, como del elemento doctrinal expresado por Devis Echandía y las SS.CC. N° 49/2013 de 11 de enero, y 1475/2013 de 22 de agosto, respecto del principio de congruencia, es oportuno señalar que Hernando Devis Echandía, sostiene en su Teoría General del Proceso, que el principio de congruencia es: "...el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicato o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos".

Por su parte, la S.C. N° 1475/2013 de 22 de agosto, señala: "...la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes".

De la revisión de obrados, respecto del hecho que hubieran sido resueltas en la resolución impugnada, cuestiones no planteadas por el recurrente; es decir, que el sujeto pasivo, en su recurso de alzada y luego en recurso jerárquico, en ningún momento invocó como agravio la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa por no haberse dado aplicación a la RD N° 01-016-03, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, incumplió lo dispuesto por el parág. I del art. 211 de la L. N° 2492, de la revisión de la resolución impugnada, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), dispuso la anulación de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, en observancia de los parágs. I y II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, aplicable en materia tributaria por disposición del art.74 de la L. N° 2492, por medio de una resolución escrita, fundamentada, que tiene registrado el lugar y fecha de su emisión, como también la firma de la Autoridad Jerárquica y su decisión es expresa, positiva y precisa, de acuerdo con lo que dispone el primer párrafo del art. 211 de la L. N° 2492, por lo que no se encuentra que sea evidente la afirmación del demandante.

Los parágs. I y II del art. 36 de la L. N° 2341, disponen: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados." (Las negrillas son añadidas).

En el presente caso, la Administración Aduanera, al haber obviado la aplicación del Procedimiento para el Régimen de Depósito de Aduana, RD N° 01-016-03 y calificar directamente la conducta del contribuyente como contrabando contravencional, de acuerdo con lo que dispone el inciso b) del art. 181 de la L. N° 2492, vulneró el derecho del sujeto pasivo al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, por lo que se verifica que la determinación asumida por la autoridad jerárquica, fue correcta.

Finalmente, sobre el argumento que la decisión de la autoridad demandada, lesionó el derecho de la Aduana Nacional al debido proceso, en los términos que señala el parág. II del art.115 y el parág. II del art.119 de la C.P.E., además de restringir sus atribuciones y facultades al imponer las sanciones correspondientes al ilícito de contrabando de acuerdo con el art. 100, con el num. 4 del art.160 y con el numeral 5 del art. 161 de la L. N° 2492, en concordancia con el inc. b) del art. 181 del mismo cuerpo legal, corresponde indicar:

La argumentación efectuada por el demandante para sustentar su afirmación en sentido que se vulneró su derecho al debido proceso, señala que la autoridad demandada sustentó su fallo en hechos que no fueron reclamados y planteados por el contribuyente en la fase recursiva en sede administrativa.

Lo anterior carece de sentido, pues como se manifestó líneas arriba, el fundamento para determinar la nulidad de obrados dispuesta por la autoridad jerárquica, fue la disposición contenida en los parágs. I y II del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es decir, la vulneración del derecho del contribuyente al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa.

Por la misma razón, no es cierto que se hubieran restringido las atribuciones y facultades de la Administración Aduanera para imponer sanciones, ya que por mandato constitucional y legal, los actos de la administración deben sujetarse al imperio de la ley; su omisión, como en el presente caso, supone la nulidad del acto al haber provocado la indefensión del sujeto pasivo.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se establece que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1909/2013 de 17 de octubre, anulando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la Administración Aduanera impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta determinación o verificación de la comisión de contrabando contravencional, emitiendo Acta de Intervención Contravencional y Resolución Sancionatoria en contra de Industrial Comercial Norte SA., sin haber aplicado el Acápite V., Inciso A), Numeral 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03, Procedimiento para el Régimen de Depósito de Aduana, dando lugar a que la autoridad demandada disponga la anulación del proceso hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-VIRZA-C-0040/2013 de 11 de marzo, pues debido a que se trata de mercancía no manifestada, la Administración Aduanera, previa a la calificación de la conducta como contravención aduanera de contrabando, de conformidad con el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 en un Acta de Intervención Contravencional, debió dar cumplimiento al procedimiento señalado por el acápite v., inc. a), num. 3 de la Resolución de Directorio RD N° 01-016-03.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, la doctrina, así como de la interpretación y aplicación de la jurisprudencia constitucional citada, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fojas 23 a 29 y vuelta, interpuesta por José Miguel Galarza Anze, en su condición de Administrador de la Aduana Aeropuerto Viru Viru de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1909/2013 de 17 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



368

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 50 a 57, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1861/2013 de 7 de octubre (fs. 28 a 44 y vuelta) y el Auto Motivado AGIT-RJ 0136/2013 de 29 de octubre (fs. 371 a 372 del Anexo 2), el memorial de contestación de fs. 77 a 80 y vuelta, la réplica de fs. 105 a 107 y vuelta, la dúplica de fs. 110 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Enrique Martín Trujillo Velásquez, en su condición de Gerente Distrital de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0205-13 de 28 de marzo (fs. 48 a 49), se apersonó por memorial de fs. 50 a 57, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 10de la L. N° 212, los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables en materia tributaria por disposición del art.74, numeral 2 de la L. N° 2492 y en mérito a la S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1861/2013 de 7 de octubre.

1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario, la Administración Tributaria procedió a la Fiscalización bajo modalidad de Orden de Verificación Interna N° 0011OVI04500, de las obligaciones impositivas del contribuyente Constructora Minerva Ltda., con el objeto de comprobar el cumplimiento que este dio a las disposiciones legales relativas al IVA, por lo periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, conforme a lo establecido en los arts. 100 y 104 de la L. N° 2492.

Que dicha Verificación, dio lugar a que la Administración Tributaria emita la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04500-0183/2012 de 14 de agosto, que fue notificada al contribuyente el 23 de noviembre de 2012, con la finalidad de que este en el plazo establecido por el art.98 de la L. N° 2492, produzca y ofrezca pruebas con relación a los cargos formulados y a la conducta calificada.

Posteriormente indica, que la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00607-12 de 28 de diciembre, que fue notificada al contribuyente mediante cédula el 31 de diciembre de 2012, provocando que este interponga Recurso de Alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0505/2013, la cual anuló la resolución determinativa mencionada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La Administración Tributaria señaló que cumplió el procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 de la L. N° 2492, que atendió todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente, y que también valoró todos los descargos presentados como pruebas, demostrando que en ningún momento existió vulneración al derecho a la defensa, evidenciándose que la R.D. No se enmarca dentro lo establecido por el art. 35 de la L. N° 2341, por lo que erróneamente se determinó una nulidad inexistente, puesto que la misma no se encuentra expresamente formulada en la Ley, lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad.

Indicó que se puede observar que la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04500-0183/2013, fue dictada por la autoridad competente, y que la autoridad demandada en la página 31 de su resolución reconoció que dicha Vista de Cargo cumple con los requisitos establecidos en el art.96 de la L. N° 2492, puesto que la misma determinó el resultado de la Orden de Verificación N° 0011OVI045000, referente a la verificación específica únicamente de las facturas de compra detalladas en el F-7520, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, por lo que no se evidencia que el acto en cuestión no contenga fundamentación y contravenga el art. 99 de la L. N° 2492, cuando claramente en las páginas 4 a 5 de la Resolución Determinativa se realizó las observaciones sobre las notas fiscales presentadas por el contribuyente, las cuales fueron identificadas en 3 códigos de acuerdo al motivo de su depuración, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber reconocido que la administración tributaria demostró las causas de depuración del crédito fiscal de las facturas detalladas en la Vista de Cargo, misma que sustenta la Resolución Determinativa, no puede declarar la nulidad.

Continuó señalando, que los artículos 27 de la L. N° 2341 y 99, parág. II de la L. N° 2492, establecen los requisitos que deben contener los actos administrativos y la Resolución Determinativa, observándose que la autoridad demandada declaró erróneamente una nulidad inexistente, toda vez que la Resolución Determinativa 17-00607-12 cumple a cabalidad dichos requisitos, así como los establecidos en el D.S. N° 27310 y en la Resolución Normativa de Directorio atinente al caso, evidenciándose que la Vista de Cargo valoró los hechos y actos que fundamentan los reparos realizados por la Administración Tributaria, los cuales fueron plasmados en el Informe de Conclusiones CITE:SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/3567/2012, concluyendo que la Resolución Determinativa cumplió con las siguientes reglas: 1) Haberse sometido a una revisión; 2) Haberse valorado las pruebas aportadas por el solicitante; 3) Haberse sustentado en disposiciones jurídicas aplicables; y 4) Haberse sustanciado ante un proceso justo y equitativo, haciendo el recurrente uso del derecho a la defensa al interponer el recurso de alzada en plazo oportuno.

Refirió que la vista de cargo y la resolución determinativa, cuentan con una fundamentación y valoración a la documentación, y que no se vulneró ningún derecho constitucional como alega la resolución impugnada, puesto que el contribuyente tuvo un plazo para presentar pruebas, posibilidad garantizada pero condicionada al cumplimiento de plazos bajo pena de preclusión, siendo prueba de ello que la cantidad de documentación de cargo y descargo adjunta al expediente, que fueron legalmente refutadas por la Administración Tributaria, ya que el contribuyente no desvirtuó la efectiva realización de la transacción y su vinculación con la actividad gravada, así como tampoco porque algunas notas fiscales no fueron dosificadas, por lo que no existe vulneración a los derechos del contribuyente previstos en el art.68 de la L. N° 2492, así como a la garantía del debido proceso y al derecho a la defensa como refirió la autoridad demandada.

Manifestó que sobre la falta de fundamentación en la Resolución Determinativa, cabe señalar que la misma no implica una exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo, y que la motivación puede ser concisa pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión, cumpliendo así el debido proceso, siendo que lo contrario, cuando una resolución extensa no traduce las razones o motivos por los cuales se tomó una decisión, vulnera el debido proceso, evidenciándose que la resolución determinativa cumple todos los requisitos establecidos por ley, habiéndose resuelto incorrectamente confirmar la nulidad que dispuso al instancia de Alzada.

Finalmente expresó que los reparos insertos en la Resolución Determinativa, demuestran que el contribuyente no cumplió a cabalidad con sus obligaciones tributarias, al haberse identificado facturas emitidas que no se encuentran debidamente respaldadas, que demuestren fehacientemente la efectiva realización de la transacción y el perfeccionamiento del hecho imponible, contraviniendo los arts. 35, 37 y 44 del D.L. N° 14379, así como los arts. 17 y 70 de la L. N° 843, 1, inciso a), 4, 5, 8 y 12 del D.S. N° 21530, no pudiendo desconocerse la deuda determinada por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se dicte Sentencia, revocando la resolución de recurso jerárquico AGIT/RJ 1861/2013 de 7 de octubre, y declarando firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00607-12 de 28 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Empresa Constructora Minerva Ltda., en su condición de tercer interesado a efecto que se apersono al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 77 a 80 y vuelta, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 75) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Señaló que respecto a la validez del acto y del procedimiento, se advierte de la revisión de antecedentes, que el 15 de agosto de 2011 la Administración Tributaria notificó personalmente al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0011OVI04500, referida a la verificación del crédito fiscal IVA de los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, de las facturas declaradas por el contribuyente, solicitando Declaraciones Juradas de los periodos observados, Libros de Compras y Ventas, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas, otra documentación requerida en el proceso de fiscalización, ante lo cual el 6 de septiembre de 2011, el contribuyente presentó según Acta de Recepción de documentos: Notas fiscales de compra solicitadas (251 copias), hojas de libros de compras y ventas IVA, Declaraciones Juradas F-200 IVA, Comprobantes de Egreso con respaldos sujetos a revisión de los periodos observados.

Refirió que posteriormente, la Administración Tributaria procedió a notificar al contribuyente con la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04500-0183/2013 de 14 de agosto, donde se fijó la base imponible sobre base cierta, la cual contiene número que la identifica, lugar y fecha de emisión, identificación del sujeto pasivo y su número de registro, identificación del tributo y de los periodos, realizando un cálculo preliminar de la deuda en 1.205.624 UFV, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, más la multa por incumplimiento a deberes formales y la sanción por omisión de pago, señalando los actos que se le atribuyeron al sujeto pasivo para beneficiarse de crédito fiscal que no le correspondía, estableciendo códigos en los que establece las causas por las que se depuraron las facturas y señalando un plazo de 30 días calendario para la presentación de descargos o para proceder al pago de la deuda.

Indicó que el 21 y 24 de diciembre de 2012, el sujeto pasivo presentó notas solicitando mayor plazo para entregar descargos, puesto que solicitó certificación de pago a operaciones realizadas con cheques a las entidades bancarias, adjuntado las cartas recepcionadas por el Banco Ganadero y Económico, presentando también descargos consistentes en comprobantes de pago, órdenes de pago, planillas, contratos y copias de extractos bancarios, provocando que la Administración Tributaria emita la R.D. N° 17-00607-12 de 28 de diciembre, en la que se advierte el señalamiento del lugar y fecha de emisión, identificación del sujeto pasivo, calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago, establecimiento de las sanciones por contravenciones tributarias, firma, nombre y cargo de la autoridad que la emitió, así como especificaciones sobre la deuda tributaria, no obstante se advirtió que dicha resolución, no especifica las facturas observadas o la causa de depuración para cada una de ellas, advirtiéndose también que en cuanto a las pruebas presentadas por el contribuyente, se realizó un pronunciamiento global, mencionado su presentación sin realizar su análisis y valoración, omitiendo realizar una relación entre las pruebas y las facturas depuradas, no exponiendo la causal legal para que estas no sean consideradas, careciendo de fundamentación de hecho y derecho y contraviniendo el art. 99 de la L. N° 2492, impidiendo que el contribuyente asuma defensa, vulnerando la garantía del debido proceso, por lo que se advierte que existen vicios de nulidad que implicó la anulatoria de obrados.

Finalmente agregó, que la Administración Tributaria al no detallar las facturas de compras observadas y depuradas en la Resolución Determinativa, sus importes y demás datos, omitiendo valorar las pruebas presentadas por el contribuyente, limitó al sujeto pasivo de hacer uso del derecho a la defensa, así como de su derecho de que sus pruebas sean analizadas a momento de emitir el respectivo acto administrativo, los cuales se encuentran garantizados en el art.68, numerales 6 y 7 de la L. N° 2492, concordante con los arts. 115, parág. II y 119, parág. II de la C.P.E., por lo que en observancia a los arts. 54 y 55 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, correspondió anular la Resolución Determinativa.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1861/2013 de 7 de octubre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 105 a 107 y vuelta, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la réplica a través de providencia de fs. 108, dando lugar a que la autoridad demandada presente la réplica a fs. 110 y vuelta, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 111, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art.778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 15 de agosto de 2011, la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Rojas Rodríguez con la Orden de Verificación N° 0011OVI04500 (fs. 2 a 6 del Anexo 3), referida a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA Agregado Crédito Fiscal de los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, de las facturas declaradas por el contribuyente en base al detalle anexo al Form. 7520, solicitando al efecto, la siguiente documentación: declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200 y 210), Libros de Compras y Ventas, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas, otra documentación requerida en el proceso de fiscalización.

III.2.- Que el 18 de agosto de 2011, el sujeto pasivo mediante nota solicitó a la Administración Tributaria ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida, solicitud que fue atendida a través del Proveído N° 24-01634-11 de 29 de agosto (fs. 13 y 21 del anexo 3).

III.3.- Que el 6 de septiembre de 2011, el sujeto pasivo presentó parte de la documentación solicitada, provocando que la Administración Tributaria emita el Acta de Recepción de Documentos (fs. 22 del anexo 3), que describe: Notas Fiscales de Compra solicitadas cantidad 251, hojas de Libros de compras y ventas IVA, Declaraciones Juradas F-200 IVA cantidad 11, comprobantes de egreso con respaldos sujetos a revisión de los periodos observados.

III.4.- Que el 10 de octubre de 2012, la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 45585, 45586 y 45587 (fs. 1571 a 1573 del anexo 10), por incumplimiento al deber formal de registro correcto en libros de compras IVA correspondientes a los periodos de enero, marzo, abril, junio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, contraviniendo el art.47 de la resolución normativa de Directorio N° 10-0016-07, imponiendo la multa de 1500 UFV por cada periodo, haciendo un total de 12.000 UFV, según el numeral 3.2 de la resolución normativa de directorio N° 10-00-37-07 de 14 de diciembre, imponiendo una multa de 1.500 UFV por cada acta. también emitió el Acta por Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 45588 (fs. 1574 del anexo 10), por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria mediante Orden de Verificación, contraviniendo el art. 70 de la L. N° 2492, imponiendo la multa de 3.000 UFV.

III.5.- Que el 14 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe Cite: SIN/GDSC/DF/VI/INF/01345/2012 (fs. 1576 a 1595 del anexo 10), donde se menciona que en base a la información presentada por el contribuyente, las ventas informadas por los proveedores mediante software Da Vinci LCV y la información existente en el Sistema Integrado SIRAT-2, así como del módulo GAUSS, se observó que las notas fiscales con código V son válidas para crédito fiscal, debido a que las diferencias preliminares detectadas por la Gerencia Nacional de Fiscalización en relación a las notas fiscales observadas referidas a la falta de coincidencia en las declaraciones en libros de LCV IVA, por el contribuyente informante y lo informado en el LCV IVA por el proveedor mediante sistema Da Vinci obtenido de la base de datos SIRAT II, corresponden a errores de registro en libros de compras realizados por el contribuyente y/o a la excepción en la fecha de registro para el caso de facturas de telecomunicaciones, verificándose que cuenta con documentación suficiente que demuestra la efectiva realización de la transacción y la vinculación de las mismas con la actividad gravada, las notas fiscales con código 1 no válidas para crédito fiscal, porque no cuentan con suficiente respaldo contable y/o medios de pago que demuestren la cuantía y procedencia del crédito fiscal declarado, las notas fiscales con código 2 no son válidas para el beneficio de cómputo del crédito fiscal por no estar dosificadas y/o estar fuera del rango autorizado para su emisión, por lo que se determinó su depuración, las notas fiscales con código 3 no son válidas para el beneficio de crédito fiscal por no estar vinculadas a la operación gravada, en consecuencia señala de manera general que no se demostró con documentación sustentable las transacciones efectuadas por las cuales se apropió del crédito fiscal IVA de las facturas observadas detalladas en el F-7520 de la Orden de Verificación N° 0011OVI04500, por lo que se establecieron adeudos a favor del fisco.

III.6.- Que el 23 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó por cédula a la Constructora Minerva Ltda. con la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04500-0183/2012 de 14 de agosto (fs. 1596 a 1618 del Anexo 11), confirmando las observaciones del informe Cite: SIN/GDSC/DF/VI/INF/01345/2012 y estableciendo preliminarmente una deuda tributaria de 1.205.624 UFV, por concepto de tributo omitido del IVA, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, más multa por incumplimiento a deberes formales y la sanción por

omisión de pago por los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos o el pago de la deuda establecida.

III.7.- Que el 21 y 24 de diciembre de 2012, el sujeto pasivo presentó notas (fs. 1626 a 1648 y 1650 a 1672 del anexo 11), solicitando mayor plazo para entregar descargos, toda vez que solicitó certificación de pagos a operaciones realizadas con cheques a las entidades bancarias, las cuales no podrán responder a la verdad debido a cierre de gestión, a tal efecto adjuntó cartas recepcionadas por el Banco Ganadero y Económico.

III.8.- Que el 28 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/3567/2012 (fs. 2831 a 2849 del anexo 17), mismo que consideró que los descargos presentados a la Vista de Cargo son insuficientes, ratificando las observaciones efectuadas por concepto de IVA para aquellas facturas no válidas para crédito fiscal, por no contar con documentación contable suficiente, ni medio de pago que demuestre la efectiva realización de la transacción y su vinculación con la actividad gravada y porque algunas notas fiscales no fueron dosificadas ni autorizadas, recomendando la emisión de la Resolución Determinativa correspondiente.

III.9.- Que el 31 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-00607-12 de 28 de diciembre (fs. 2871 a 2877 del Anexo 17), la cual determina que las obligaciones impositivas de la empresa recurrente ascienden a 1.230.881 UFV, equivalentes a Bs.2.215.771, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción por omisión de pago, correspondiente al IVA de los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008.

III.10.- Que el 18 de enero de 2013, la empresa Constructora Minerva Ltda. a través de su representante legal, mediante nota de fs. 38 a 57 del Anexo 1, interpuso recurso de alzada en contra de la R.D. N° 17-00607-12, que fue resuelto a través de la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0505/2013 de 17 de junio (fs. 216 a 228 del Anexo 2), la cual anuló la referida Resolución Determinativa.

III.11.- Ante la resolución de alzada, en fecha 23 de julio de 2013, la administración tributaria y la Empresa Constructora Minerva Ltda., interpusieron recursos jerárquicos (fs. 251 a 255 y 276 a 292 del Anexo 2), los cuales fueron resueltos mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1861/2013 de 7 de octubre (fs. 340 a 356 y vuelta del anexo 2, y 28 a 44 y vuelta del expediente), misma que confirmó la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0505/2013, la cual anuló obrados hasta la R.D. N° 17-00607-12, a efectos que se emita una nueva debidamente fundamentada, que se pronuncie valorando todas las pruebas aportadas por el sujeto pasivo de acuerdo al art. 99 de la L. N° 2492.

III.12.- Que el 21 de octubre de 2013, la Empresa Constructora Minerva Ltda., mediante nota de fs. 364 del Anexo 2 solicitó rectificación y aclaración, provocando que la autoridad general de impugnación tributaria, emita el auto motivado AGIT-RJ 0136/2013 de 29 de octubre (fs. 371 a 372 del anexo 2), en el cual rectificó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1861/2013 en la parte correspondiente al parág. I. del Acápite IV.1. Antecedentes de Hecho, y también en el parág. IV. del Acápite IV.3.2., de la caducidad de las facultades de la Administración Tributaria de las páginas 12 y 23 respectivamente, disponiendo la modificación de "Orden de Fiscalización N° 0011OVI04500 (...)", a "Orden de Verificación N° 0011OVI04500 (...)", manteniendo firme y subsistentes los demás términos de la resolución jerárquica.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la autoridad demandada confirmó erróneamente la nulidad de la R.D. N° 17-00607-12 que fue dispuesta por la instancia de alzada, puesto que a criterio de la administración tributaria, dicha resolución estaría plenamente respaldada y cumpliría los requisitos exigidos por ley.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Es necesario traer a colación los arts. 115, parág. II y 119, parág. II de la C.P.E., que propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

Por otro lado, sobre la fundamentación y motivación de las resoluciones judiciales o administrativas, la S.C. N° 1810/2011-R de 7 de noviembre, expresó lo siguiente: "Las resoluciones pronunciadas en el ámbito judicial o administrativo, deben estar debidamente fundamentadas, es decir que deben apreciarse y valorarse cada una de las pruebas aportadas, sean de cargo como de descargo, relacionándolas con los hechos y citando las disposiciones legales que sustentan la decisión", de esto se concluye que las resoluciones que emiten las autoridades judiciales y administrativas deben exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de esas resoluciones, deber que se encuentra vinculado al debido proceso.

En ese sentido, se tiene que respecto a los derechos del debido proceso y a la defensa, y a contar además con resoluciones debidamente motivadas y fundamentadas, es menester hacer referencia al art.68, numerales 2) y 7) de la L. N° 2492, misma que prevé como derechos del sujeto pasivo "...a que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planeadas...", "al debido proceso...", y

a “formular y aportas, en la forma y plazos previstos..., todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución”. Así también el art. 211 de la L. N° 2492, precisa que: “las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación (...)”.

Asimismo el art.36, numeral II de la L. N° 2341, determina que será nulo un acto cuando “carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión (...)”, norma concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113, que dispone: “será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados y lesione el interés público (...)”.

El art.99, parág. II de la L. N° 2492 establece que la Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente, y aclara que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, viciará de nulidad la resolución determinativa.

En tal entendido, se tiene que el Tribunal Supremo de Justicia tiene ampliamente desarrollada su línea jurisprudencial respecto a la garantía del debido proceso, en su elemento de la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa que toda autoridad que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador comprenda la misma, ya que la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento que no hay otra forma de resolver los hechos. En ese sentido, la debida valoración de la prueba no puede limitarse a la repetición de fórmulas genéricas, que no expliquen específicamente las causales para desestimarla, o peor aún, incurrir en omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso.

Bajo dicha normativa y del análisis de los antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria notificó con la Orden de Verificación N° 00110VI04500 a la Empresa Constructora Minerva Ltda., para la verificación del crédito fiscal del IVA de los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, sobre las facturas declaradas por el contribuyente, por lo cual solicitó las Declaraciones Juradas de los periodos observados, Libros de Compras y Ventas, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas, otra documentación requerida. Posteriormente el 6 de septiembre de 2011 el contribuyente presentó la documentación que consta en el Acta de Recepción de documentos de fs. 22 del Anexo 3, siendo la misma: Notas fiscales de compras solicitadas en una cantidad de 251, hojas de libros de compras y ventas IVA, Declaraciones Juradas F-200 IVA en una cantidad de 11, Comprobantes de Egreso con respaldos sujetos a revisión de los periodos observados, provocando que la Administración Tributaria, en fecha 23 de noviembre de 2012 emita la Vista de Cargo N° 7912-720-00110VI04500-0183/2013, donde se calculó una deuda preliminar de 1.205.624 UFV, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, mas multas por incumplimiento a deberes formales y la sanción por omisión de pago, otorgando al contribuyente el plazo de 30 días para que presente descargos o pague la deuda.

Posteriormente se advierte que el contribuyente, el 21 y 24 de diciembre de 2012, solicitó ampliación de plazo para presentar descargos, puesto que solicitó certificación de pagos a operaciones realizadas con cheques a las entidades bancarias, adjuntado cartas recepcionadas por el Banco Ganadero y Económico, presentado además descargos consistentes en comprobantes de pago, órdenes de pago, planillas, contratos y copias de extractos bancarios, provocando que la Administración Tributaria emita la R.D. N° 17-00607-12, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago y estableciendo la deuda tributaria de 1.230.881 UFV, equivalentes a Bs.2.215.771, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, la multa por omisión de pago y por incumplimiento a deberes formales.

Ahora bien, de tales antecedentes y de la revisión de la Resolución Determinativa, se evidencia que la Administración Tributaria no cumplió con lo establecido por el art.99, parág. II de la L. N° 2492, puesto que en dicha resolución que constituye un acto administrativo, no se consignó adecuadamente las facturas observadas y la causa de depuración de cada una de estas de manera separada, no siendo suficiente haberlas clasificado en 3 rubros de acuerdo al motivo de su depuración, evidenciándose también que se realizó una valoración incompleta de todas las pruebas de descargo que presentó la Empresa Constructora Minerva Ltda., así como una carencia de fundamentación y motivación respecto a por qué se habría considerado que las pruebas de descargo no desvirtuaban los cargos imputados al contribuyente, estando este último en una clara situación de indefensión, habiéndose afectando el debido proceso, criterio que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió correctamente, al considerar que las falencias que contiene la resolución determinativa constituyen un vicio de nulidad, por lo que corresponde confirmar la decisión de la instancia jerárquica.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Administración Tributaria, por lo que se advierte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ N° 1861/2013 de 7 de octubre, en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia, toda vez que anuló la R.D. N° 17-00607-12, al evidenciar que esta vulneró el debido proceso y afectó el derecho a la defensa de la Empresa Constructora Minerva Ltda., correspondiendo que se emita una nueva.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 57, interpuesta por Enrique Martín Trujillo Velásquez, en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, se mantiene firme y

subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1861/2013 de 7 de octubre y el Auto Motivado AGIT-RJ 0136/2013 de 29 de octubre.

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

Regístrese, notifíquese y archívese

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



369

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 17, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1882/2013 de 14 de octubre (fs. 3 a 11 y vuelta), el memorial de contestación de fs. 23 a 26 y vuelta, la réplica de fs. 46 a 48, la réplica de fs. 52 a 53 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 13 a 17, manifestando que al amparo de lo previsto en los artículos 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1882/2013 de 14 de octubre.

Inició el memorial de demanda desarrollando una extensa relación de antecedentes, indicando que en aplicación del procedimiento de control diferido, aprobado por la RD-01-004-09 de 12 de marzo, se efectuó el control diferido regular de declaraciones de exportación, en las que se encontraron indicios suficientes que hacen presumir el ilícito de contrabando.

Hizo referencia a tres aparatos para mezclar (Beton) – hormigonero con las siguientes características: Declaración Única de Exportación (DUE): 2011/543/C-579. Correspondiente a la partida arancelaria: 8474.31.90.00. Tipo de mercancía identificada como: Los demás aparatos para mezclar (Betón). Exportador: Armin Rodríguez Villca. Cantidad: 3. Consignatario: Beleza's Import & Export Ltda., Iquique – Chile. Con un valor FOB: "\$US. 1000.00." (Sic). Asignado a canal: verde.

Por otra parte, indicó que se llenó la DUE de manera incorrecta, pues en el origen, casilla 16, se consignó como si el producto exportado fuese de origen Bolivia. Además, que no se presentó la documentación señalada por el inciso c) del num. 15 de la RD N° 01-014-06 de 3 de agosto, como tampoco se presentó la carta de porte internacional.

Agregó que la descripción de la mercancía es genérica, como aparatos para mezclar (Betón), pero que no se detalló las características de las máquinas; que la partida arancelaria consignada, corresponde a máquinas y aparatos para mezclar hormigoneras.

Señaló que faltan documentos que evidencien que las mercancías objeto de la exportación, fueron legalmente importadas al país y que se encontraban en libre circulación, lo que acredita que el importador adecua su acción a la previsión de los incisos b) y g) del art.181 del Cód. Trib.

Que, luego del proceso de investigación, se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-006/2013 de 21 de febrero (debió decir AN-GRPGR-ULEPR-RS-007/2013), que declaró probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, en contra de Armin Rodríguez Villca, con cédula de identidad N° 8579757 y Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., con cédula de identidad N° 3502563, en aplicación de los incisos b) y g) del art.181 del Cód. Trib., disponiendo que al no existir mercancía comisada, se dé aplicación al parág. II del art.181 del cuerpo normativo indicado, además de

imponer la sanción de multa, equivalente al 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando, que asciende al monto de \$us. 18.972,- que en fase de ejecución deberá ser convertido a Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV).

Finalmente, citando el sub numeral xi de la fundamentación técnica-jurídica de la resolución impugnada, manifestó que la autoridad jerárquica determinó anular la resolución pronunciada en alzada, ARIT/CHQ/RA 0173/2013 de 8 de julio, hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional, para que en una nueva, se individualice la tipicidad en que incurrió el exportador, como el transportista.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Manifestó que según la lectura del recurso jerárquico que fue deducido y la resolución jerárquica pronunciada, existe un fallo ultra petita, situación que además de conceder más de lo pedido, se constituye en un vicio procesal, generando inequidad.

Precisó que lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria argumentó en relación con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 005/2011 es que no cumplió con la previsión del parág. II del art.96 y del parág. I del art.168 del Cód. Trib., aspectos que no fueron recurridos por el sujeto pasivo, de donde concluye que se trata de un fallo ultra petita.

Sostuvo que sin embargo de lo anterior, se verifica que el Acta de Intervención referida, cumple con los requisitos señalados por el parág. II del art.96 de la L. N° 2492, citando a continuación los arts. 76 y 65 del Cód. Trib., en cuanto a la carga de la prueba y la presunción de legitimidad de los actos de la administración, constituyendo la razón por la que "...los sujetos pasivos no pudieron desvirtuar lo aseverado por la aduana."

I.2.2.- Se refirió al art.98 de la L. N° 1990, indicando que dispone acerca de la exportación, en sentido que se trata de la salida de mercancías destinadas a permanecer definitivamente fuera del territorio aduanero nacional, sin el pago de tributos aduaneros, salvo los casos establecidos por ley.

En cuanto al art. 99 del mismo cuerpo normativo, manifestó que el Estado garantiza la libre exportación de mercancías, con excepción de aquellas que están sujetas a prohibición expresa, de las que afectan a la salud pública, a la seguridad del Estado y otras.

Citó asimismo el art. 160 del Cód. Trib., que establece la clasificación de las contravenciones tributarias, precisando su numeral 4 en relación con la disposición contenida en el último párrafo del art.181 del mismo compilado legal, modificado en su importe por disposición de la L. N° 317.

Que en virtud de lo señalado, la acción en que incurrieron Armin Rodríguez Villca y Fernando Flores Choque, se adecua a la tipificación prevista en el numeral 4 del art.160 e incisos b) y g) del art.181 del Cód. Trib., correspondiendo por ello declarar probado el contrabando contravencional e imponer la sanción correspondiente.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la resolución AGIT-RJ 1882/2013 de 14 de octubre y en consecuencia se confirme la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULPR-RS-007/2013 de 21 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 19 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que a efecto de la notificación a Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transporte Orient Truck FF SRL., se libre orden instruida, cuya ejecución se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 23 a 26 y vuelta, fue providenciado a fs. 28, disponiéndose su reserva hasta la devolución de la provisión citatoria.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada el 30 de julio de 2014, como consta por la literal de fs. 42, fue devuelta según nota de fs. 44 y recibida de acuerdo con el cargo de la vuelta, providenciándose a fs. 45 y disponiéndose su arribo al expediente.

Por otra parte, en relación con el memorial de contestación a la demanda de fs. 23 a 26 y vuelta, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 21), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos; que en la misma se resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 de 2 de diciembre, sin que la instancia jerárquica haya emitido pronunciamiento de fondo, sino que ha velado porque el proceso administrativo no contenga vicios.

II.1.- Señaló que Fernando Flores Choque interpuso recurso jerárquico en representación de la Empresa de Transporte Orient Truck FF SRL., en el que solicitó expresamente la nulidad del acta de intervención, por lo que la autoridad jerárquica procedió a revisar el cumplimiento

de los requisitos de la misma, según dispone el parág. I del art. 211 de la L. N° 2492, razón por la que no se puede alegar que la resolución impugnada, contenga un fallo ultra petita.

Manifestó que en el acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011, la Administración Aduanera calificó la conducta de Armin Rodríguez Villca (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte), como contravención de contrabando, de acuerdo con los incisos b) y g) del art.181 de la L. N° 2492; que sin embargo, no discriminó a qué tipo contravencional sancionatorio se adecua la conducta del exportador y de la empresa de transporte.

Precisó que la ausencia de calificación específica de la conducta para cada sujeto procesal, causó la indefensión del recurrente, vulnerando el parág. II del art.96 y el art.168 de la L. N° 2492, ya que no se identificó claramente el cargo, acto u omisión atribuidos; que no individualizó la responsabilidad de cada uno de los involucrados y tampoco citó la normativa que se hubiera contravenido, por lo que se trata de un acta que no contiene fundamentos de hechos y de derecho, que respalden su motivación, vulnerando la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa.

Agregó que por lo señalado, conforme a lo dispuesto por el parág. II del art.36 de la L. N° 2341, aplicable en materia tributaria por disposición del num. 1 del art.74 de la L. N° 2492, correspondía anular la resolución pronunciada en alzada, ARIT/CHQ/RA 0173/2013 de 8 de julio, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011, debiendo la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, emitir una nueva, que individualice la conducta en que incurrieron el exportador y el transportista, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, de acuerdo con lo que disponen el parág. II del art.96 y el parág. I del art. 168 de la L. N° 2492; así como el art.66 del D. S. N° 27310.

Citó el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2., en relación con resoluciones referidas a que la falta de tipificación de la conducta en el acta de intervención lesiona el derecho al debido proceso, a la defensa y a la seguridad jurídica, citando a continuación la Resolución AGIT-RJ 0257/2010 de 20 de julio.

Por otra parte, hizo referencia a la jurisprudencia constitucional contenida en la Sentencia N° 584/2006-R de 20 de julio, relativa a los requisitos mínimos que se deben observar al emitir el Acta de Intervención Contravencional, debiendo incluir de manera clara y precisa la calificación legal de la conducta, lo que en el presente caso no se produjo.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1882/2013 de 14 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 46 a 48, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 75, disponiéndose su arribo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica.

Luego, a través del memorial de fs. 52 a 53 y vuelta se presentó el memorial de dúplica, en el que del mismo modo se reiteraron los argumentos expresados en la contestación a la demanda y que fue providenciado a fs. 54, apercibiéndose al demandante a promover con celeridad la diligencia dispuesta a fs. 19, en relación con su deber de coadyuvar en la notificación de la demanda al tercero interesado, Empresa de Transporte Orient Truck FF SRL.

Diligenciada la orden instruida con la notificación al tercero interesado, el 16 de octubre de 2014 según consta a fs. 68, fue devuelta como consta por el memorial de fs. 70 y recibida según cargo de la vuelta, correspondiéndole la diligencia de fs. 71, por la que se dispuso su arribo al expediente y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art.778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 de 2 de diciembre (fs. 42 a 50, Anexo 2), identificando como sindicados del ilícito de contrabando, a Armin Rodríguez Villca (exportador), con cédula de identidad N° 8579757 y Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., con cédula de identidad N° 3502563.

La descripción de la mercancía objeto de contrabando, fue identificada como tres unidades de aparatos para mezclar (Betón) – hormigoneras, con Documento Único de Exportación (DUE) 2011/543/C-579, con un valor FOB de \$us. 6.324,- cada uno, haciendo un total de \$us. 18.972,-

Por otra parte, el cálculo preliminar de tributos aduaneros, que incluye el tributo omitido por concepto de Gravamen Arancelario (GA) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), fue establecido en la suma de UFV 18.794,31 calificándose la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional, de acuerdo con lo dispuesto por los incisos b) y g) del art.181 de la L. N° 2492. El referido acto administrativo fue notificado en Secretaría el 21 de diciembre de 2011, como consta de fs. 51 a 54 del anexo 2.

III.2.- Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-007/2013 de 21 de febrero (fs. 55 a 60, Anexo 2), por la que se determinó declarar probada la comisión de la contravención de contrabando contra Armin Rodríguez Villca (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte) y tomando en cuenta que no existe mercancía comisada, en observancia de lo dispuesto por el parág. II del art.181 de la L. N° 2492, se dispuso la sanción de pago del 100% del valor de la mercancía que asciende a la suma de \$us. 18.972,-

Se determinó asimismo, instruir la ejecución del monto señalado de acuerdo con lo que determina la Sección VII del Capítulo II, Título II del Cód. Trib..

Se dispuso por otra parte, que la Administración Aduanera, en coordinación con el Control Operativo Aduanero (COA), proceda a la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 de 2 de diciembre.

Finalmente, que la Administración Aduanera, queda encargada de la anulación de la DUI 2011/543/C-579 de 11 de enero de 2011, además de comunicar al Registro Único para la Administración Tributaria (RUAT), para su bloqueo en el Sistema.

III.3.- Interpuesto recurso de alzada por Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., de acuerdo con el memorial de fs. 60 a 65 del Anexo 1, el mismo fue resuelto a través de la resolución ARIT/CHQ/RA 0173/2013 de 8 de julio (fs. 101 a 106, Anexo 1), disponiendo confirmar la resolución sancionatoria impugnada.

III.4.- En virtud de lo anterior, Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., por memorial de fs. 123 a 126 del Anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1882/2013 de 14 de octubre (fs. 170 a 178 y vuelta, Anexo 1), decidiendo anular la Resolución ARIT/CHQ/RA 0173/2013 de 8 de julio; en consecuencia, anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 de 2 de diciembre, debiendo la Administración Aduanera, emitir una nueva, que individualice la tipicidad de la conducta en que incurrieron el exportador y el transportista, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, en cumplimiento de las previsiones contenidas en el parág. II del art.96 y en el parág. I del art.168 de la L. N° 2492, así como en el art.66 del D. S. N° 27310.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica al emitir la resolución impugnada, anulando obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 de 2 de diciembre, ordenando la emisión de una nueva, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, en cumplimiento de las previsiones contenidas en el parág. II del art. 96 y en el parág. I del art.168 de la L. N° 2492, así como en el art.66 del D.S. N° 27310, vulneró normas que rigen la materia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En relación con el supuesto que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución ahora impugnada, hubiera pronunciado un fallo ultra petita, que se constituye en un vicio procesal que genera inequidad, corresponde el siguiente análisis:

El principio de congruencia, es aquel que establece los límites dentro de los cuales se da respuesta a la pretensión jurídica de las partes; es decir, que lo resuelto por la autoridad administrativa o jurisdiccional, debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no siendo posible deducir, suponer, inferir, colegir o presumir lo que las partes quisieron decir o afirmar.

En este sentido, Hernando Devis Echandía, sostiene en su Teoría General del Proceso, que el principio de congruencia es: "...el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el

deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos”.

Cuando se produce la vulneración del principio de congruencia, evidentemente el juzgador incurre en un vicio procesal que da lugar a la nulidad de obrados, como también es cierto que la falta de congruencia en una resolución, puede favorecer a una de las partes en perjuicio de la otra.

En el caso de autos, de la revisión del recurso jerárquico deducido por Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., por memorial de fs. 123 a 126 del Anexo 1, en el parág. I, fs. 123, señala: “nulidad del acta de intervención y resolución sancionatoria”, haciendo referencia del mismo modo, a los arts. 35 y 36 de la L. N° 2341 y al num. 1 del art. 74, como a los parágs. II y III del art. 96 del Cód. Trib.

Más adelante, en el inciso A), al inicio de fs. 124, indicó: “vicios del acta de intervención y nulidad por falta de orden de fiscalización de control posterior.” y, al inicio de fs. 125, en el inciso b), dijo: “vicios de la resolución sancionatoria”.

Por lo anterior, la autoridad demandada, en el sub numeral xi del punto IV.4, fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada, expresó:

“XI. En ese sentido de la revisión del Acta de Intervención Contravencional, se evidencia que calificó la conducta del Armin Rodríguez Villca (exportador) y Fernando Flores Choque (empresa de transporte), como contravención aduanera de contrabando de conformidad con los incisos b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492 (C.T.B.), sin embargo, no determinó a qué tipo contravencional sancionatorio se adecúa la conducta del exportador y de la empresa de transportes; en ese sentido, se establece que la ausencia de una calificación específica de la conducta para cada sujeto procesal causó la indefensión del recurrente, situación que vulneró los arts. 96, Parág. II y 168 de la L. N° 2492 (C.T.B.), toda vez que no identificó claramente el cargo, acto u omisión que se atribuyen a los responsables de la contravención, puesto que la calificación de la conducta del exportador en la comisión de un ilícito tributario aduanero de contrabando no puede ser la misma que el de la empresa de transporte.”

Se manifestó asimismo en la resolución jerárquica ahora impugnada, que no se citó específicamente la normativa que hubiera contravenido al transportista en el presunto ilícito de contrabando, ni se individualizó la responsabilidad que corresponde al exportador como al transportista; ausencia de elementos que vulneran el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa de todo administrado, citando al respecto los parágs. I y II del art. 115 y el parág. I del art. 117, ambos de la Constitución Política del estado, así como el numeral 6 del art. 68 de la L. N° 2492.

En virtud de lo precedentemente relacionado, se establece que la resolución jerárquica impugnada, dio respuesta a los agravios expresados por Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., en su recurso jerárquico, no encontrándose que sea evidente la vulneración del principio de congruencia como expresó el demandante en la acción en estudio, como tampoco resulta evidente la vulneración del parág. II del art. 96 y del parág. I del art. 168 de la L. N° 2492.

En cuanto a la invocación de los arts. 76 y 65 del Cód. Trib., referidos a la carga de la prueba y la presunción de legitimidad de los actos de la administración, constituyendo la razón por la que “...los sujetos pasivos no pudieron desvirtuar lo aseverado por la aduana”, cabe recordar que la jurisprudencia constitucional se ha expresado en relación con el procedimiento administrativo sancionador, a través de la S.C. N° 1863/2010-R de 25 de octubre, entre otras, indicando: “El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta. Entendimiento que concuerda con la doctrina del derecho sancionador administrativo cuando se afirma: ‘Que este no tiene esencia diferente a la del derecho penal general, y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas la administración, y las sanciones penales los tribunales en materia penal.’ (García de Enterría, E. y Fernández, T.R., Curso de Derecho Administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, pág. 159).”

El art. 76 de la L. N° 2492, dispone: “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria.”

De acuerdo con la glosa jurisprudencial y normativa precedente, tomando en cuenta la previsión del art. 76 de la L. N° 2492 y siendo que se trata de la imposición de una sanción, no es al contribuyente a quien corresponde probar los hechos, sino a quien acusa, que en este caso es la administración aduanera.

Dos principios deben ser recordados en relación con lo anterior, el de presunción de inocencia y el de igualdad de las partes en el proceso. Es decir, que la Administración Aduanera debe considerar la disposición del art. 116 de la C.P.E., así como el parág. I del art. 180 de la referida norma fundamental.

Es por ello que el art. 76 de la L. N° 2492, indica: “...quien pretenda hacer valer sus derechos...”; es decir, una u otra parte dentro del proceso, pues de otro modo, en el sentido pretendido por la Administración Aduanera, la previsión legal tendría que disponer que se trate específicamente, del contribuyente o el sujeto pasivo que pretenda hacer valer sus derechos.

Sobre la presunción de legitimidad de los actos de la administración en virtud de lo dispuesto por el art. 65 de la L. N° 2492, debe tenerse presente que se trata de una presunción juris tantum, es decir, entretanto se pruebe lo contrario. En el caso presente, se sometió la causa a control de legalidad a través de un proceso contencioso administrativo, verificándose que lo que determinó la autoridad demandada es evidente, en sentido que se vulneró el derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa del recurrente, Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., lo que determinó que se disponga la nulidad de obrados

hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 de 2 de diciembre, debiendo la Administración Aduanera, emitir una nueva, que individualice la tipicidad de la conducta en que incurrieron el exportador y el transportista, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, en cumplimiento de las previsiones contenidas en el parág. II del art.96 y en el parág. I del art. 168 de la L. N° 2492, así como en el art. 66 del D.S. N° 27310.

En consecuencia, de acuerdo con la relación efectuada en el acápite precedente, como del contenido del inciso g) del art.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable en la materia por remisión del art. 200 de la L. N° 2492, cuyo contenido indica que "Las actuaciones de la administración pública por estar sometidas plenamente a la Ley, se presumen legítimas, salvo expresa declaración judicial en contrario", en el caso de autos, el demandante no probó que la emisión del acta de intervención contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 se haya sujetado a la ley, provocando la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa del administrado, por lo que no resulta aplicable la presunción de legitimidad de los actos de la administración en la especie.

V.2.- En cuanto a los arts. 98 y 99 de la Ley General de Aduanas, N° 1990, se trata de normas de contenido meramente descriptivo, que establecen en qué consiste la exportación definitiva y la garantía del Estado sobre la libre exportación de mercancías, con excepción de aquellas sujetas a prohibición expresa, respectivamente.

En este caso, por el carácter descriptivo señalado, dichas normas no son susceptibles de vulneración en sí mismas, debiendo considerarse que el demandante se limitó a citarlas, incumpliendo el deber y la carga procesal que la ley le impone de argumentar fundamentar sus pretensiones, lo que no puede ser suplido por este Supremo Tribunal de Justicia, razón por la que no corresponde realizar mayores consideraciones.

En referencia a la cita del art. 160 del Cód. Trib. y específicamente de su numeral 4, en relación con el último párrafo del art.181 de la misma norma, modificado en su importe por la L. N° 317, se debe desarrollar el análisis siguiente:

El numeral 4 del art. 160 de la L. N° 2492, sobre las contravenciones tributarias, señala esta conducta como: "Contrabando cuando se refiera al último párrafo del art. 181." Por su parte, el último párrafo del artículo indicado, dispone: "Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el capítulo iii del título iv del presente código."

La L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en su disposición adicional décima sexta, modificó el monto señalado en la norma a UFV 200.000,- suma que fue modificada previamente por la L. N° 100 de 4 de abril de 2011, al equivalente de UFV 50.000,-

En virtud de lo anterior, como fuera manifestado líneas arriba, se reitera que el demandante restringió su exposición a una descripción y relación normativa, carente de argumentación y fundamentación, lo que impide a este Supremo Tribunal de Justicia, pronunciarse al respecto.

En relación con la afirmación del demandante, en sentido que la acción en que incurrieron Armin Rodríguez Villca y Fernando Flores Choque, se adecua a la tipificación prevista en el numeral 4 del art. 160 e incisos b) y g) del art. 181 del Cód. Trib., correspondiendo por ello declarar probado el contrabando contravencional e imponer la sanción correspondiente, una vez más se debe insistir en que no es suficiente acusar, sino que se debe probar la acusación.

El numeral 4 del art.160 del Cód. Trib., tipifica el contrabando como contravención, cuando el monto de la mercancía de que se trate, no supere el equivalente de UFV 200.000,- En el caso presente, de acuerdo con lo determinado en la resolución sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-007/2013 de 21 de febrero, se determinó que el valor de la mercancía comisada, alcanza a la suma de \$us. 18.972,- que evidentemente no supera el equivalente referido en Unidades de Fomento a la Vivienda, constituyendo en ese sentido una acción de contrabando contravencional.

El art. 181 del Cód. Trib., por su parte, indica que comete contrabando, quien incurra en una de las conductas que describe, entre las que el inciso b), señala el "...tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales." Y, el inciso g) del mismo compilado legal, determina que es también la, "...tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita."

En el presente caso, no existe duda alguna acerca de las definiciones y descripciones que las normas hacen acerca de la conducta referida al tráfico, tenencia o comercialización de mercancías sin documentación legal o sin que hubieran sido sometidas a un régimen aduanero que permita tales actividades, sino que clara y correctamente la autoridad demandada determinó que en la emisión del Acta de Intervención Contravencional, no fue individualizada la conducta exteriorizada por Armin Rodríguez Villca (exportador) y Fernando Flores Choque (transportista), pues por una parte, en materia sancionatoria la responsabilidad es personal en función de la acción u omisión en que el sujeto hubiere incurrido; y por otra, se trata evidentemente de dos personas que actuaron juntas presumiblemente a efecto de desarrollar las acciones que derivaron en la demanda en análisis, pero que por la condición de cada una de ellas de acuerdo con los datos del proceso, una como exportador y la otra como transportista, no pueden tener el mismo grado de participación, ni expresar la misma conducta, por lo que tampoco puede derivar en la misma responsabilidad, más aun tomando en cuenta el contenido de la S.C. N° 1863/2010-R de 25 de octubre, citada al resolver el punto V.1.- de la presente sentencia y la aplicación de los elementos del debido proceso en el ámbito del derecho sancionador administrativo.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1882/2013 de 14 de octubre, anulando la resolución dealzada, hubiera incurrido en las

vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la Administración Aduanera impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta incorrecta anulación dispuesta por Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución ahora impugnada, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-005/2011 de 2 de diciembre, que fue emitida en contra de Armin Rodríguez Vilca (exportador) y Fernando Flores Choque, representante legal de la Empresa de Transportes Orient Truck FF SRL., sin haber individualizado la conducta de cada uno de ellos; ordenando en consecuencia, que la Administración Aduanera, pronuncie una nueva, que individualice la tipicidad de la conducta en que incurrieron el exportador y el transportista, debidamente fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, en cumplimiento de las previsiones contenidas en el parág. II del art.96 y en el parág. I del art.168 de la L. N° 2492, así como en el art.66 del D. S. N° 27310, en resguardo del debido proceso en su elemento del derecho a la defensa del contribuyente.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa que rige la materia, así como de la interpretación y aplicación de la doctrina y la jurisprudencia constitucional citadas, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1882/2013 de 14 de octubre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 17, interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1882/2013 de 14 de octubre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



370

Empresa Metalúrgica Vinto c/ Importaciones VECOMAR
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 66 a 70, subsanada a fs. 75 a 77, la Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2014 de 3 de octubre (fs. 51 a 57), emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia, la empresa demandada mediante memorial de fs. 96 a 97 vta., opuso excepciones previas de incompetencia, litispendencia e impersonería, el memorial de contestación a la demanda de fs. 126 a 129, el memorial de respuesta a las excepciones de fs. 133 a 135, los antecedentes procesales, la emisión de la resolución de excepción de fs. 150 a 159 y.

I. Contenido de la demanda.

Que a (fs. 1 a 2) Félix Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán en su calidad de Gerente General de la Empresa Pública Metalúrgica Vinto, en virtud a la Resolución Suprema N° 01151 de 18 de julio de 2009, se apersonó por memorial de fs. 66 a 70, manifestando que de conformidad por los arts. 775, 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y art. 10 parág. I de la L. N° 2012 y art. 70 de la L. N° 2341, interpone demanda contenciosa, contra la Empresa Unipersonal Importaciones Vecomar, representada por su titular Orlando Mauricio Arandia Román (comercial privada), demandando el pago de Bs. 270.000 (doscientos setenta mil 00/100 bolivianos).

Que mediante Minuta de Contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de 24 de febrero, la Empresa Metalúrgica Vinto, firma contrato con la Empresa Unipersonal de Importaciones Vecomar para que provea un Puente Grúa Birriel a cable de acero diseñado para operar en la industria de fundición a 3700 msm, que posea los ganchos de elevación con una capacidad de carga de 5 y 10 tn., luz entre apoyos de 25 metros, altura de izajes de 10 metros, carro de traslación diseñado para rodar sobre rieles de 60 x 60 mm. De sección, con comando inalámbrico con alcance aproximado de 100 metros. El plazo estipulado para la construcción fue de 140 días calendario computable a partir de la firma del contrato por un monto total de Bs. 1.350.000 (un millón trescientos cincuenta Mil 00/100 bolivianos).

En 29 de abril de 2011, la Empresa Metalúrgica Vinto aprobó los planos definitivos del Puente Grúa Birriel.

Posteriormente por contrato modificatorio N° 078-B/2011 de 14 de julio, se modifica la cláusula cuarta del contrato principal con la ampliación de 64 días adicionales haciendo un total de 204 días con fecha de finalización el 16 de septiembre de 2011.

Por Nota CV000133-2011 de 7 de septiembre de 2011, la Empresa Vecomar, solicita una segunda ampliación al plazo de entrega del contrato N° 18/2011, en la que se menciona que se adjunta una nota de fábrica que explicaría los motivos que les impide realizar la entrega con anterioridad, agregando que según norma se podría optar por un segundo contrato modificatorio.

La Empresa Metalúrgica Vinto, notifica con una carta notariada a Importaciones Vecomar fs. 23, 24 refiriéndole que en lo referente a la cláusula 19.2.1 del contrato de 24 de febrero de 2011, consigna la resolución a requerimiento de la entidad por causas atribuibles al Proveedor inc. b), c) por incumplimiento injustificado de plazo de entrega sin que el Proveedor adopte medidas necesarias y oportunidad para recuperar su demora y asegurar la conclusión de la entrega dentro del plazo vigente.

Contra dicha determinación, la empresa Vecomar interpuso Recurso de Revocatoria el 27 de mayo de 2013, la misma que mereció la Resolución EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 001/2013 de 28 de junio, corregida mediante auto EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 02/2013 de 28 de junio, notificándose a Vecomar, resolución que rechaza el recurso de revocatoria interpuesto por la empresa Vecomar, en cumplimiento de sus cláusula décimo novena, confirmando en todas sus partes la misma. Finalmente la empresa Vecomar en fecha 11/07/2013, presentó el recurso Jerárquico, remitiendo dicho recurso ante el Ministerio de Minería y Metalurgia quien emitió Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre, mediante la cual resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Revocatoria EMV-GG-REC- de REV. Vecomar N° 001/2013 de 28 de junio, emitida por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, ratificando la Resolución de Contrato por incumplimiento del proveedor dentro el plazo previsto.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La entidad actora menciona que el contrato de manera general está concebido como todo acuerdo de voluntades generador de obligaciones de contenido patrimonial, en el caso en cuestión nos encontramos frente a un contrato de naturaleza administrativa toda vez que sus suscriptores-contratantes es una entidad estatal o pública y la otra privada, cuyo objetivo era beneficiar a la empresa minera Vinto, por lo que formulan la acción al amparo de los arts. 775 y 778 y siguientes del Código Pdto. Civil, art. 10 parág. I de la L. N° 212.

Manifestó que las Convenciones del Contrato Administrativo son de cumplimiento obligatorio para la entidad y para el proveedor, por lo que siendo ratificado en el proceso administrativo el incumplimiento en la entrega del bien, la misma que conlleva a una obligación de devolución del anticipo otorgado y al pago de las multas, previsto en el contrato conforme al art. 568 del Cód. Civ.

Refirió que en el caso en estudio, la cláusula 19.2.1 del contrato de 24 de febrero de 2011, consigna la resolución a requerimiento de la entidad por causas atribuibles al Proveedor inc. b), c), por incumplimiento injustificado de plazo de entrega sin que el Proveedor adopte medidas necesarias y oportunas para recuperar su demora y asegurar la conclusión de la entrega dentro del plazo vigente.

Señaló que las partes, por contrato modificatorio de 14 de julio de 2011, establecieron una ampliación de 64 días, totalizando un plazo de 204 días calendario, computables a partir de la firma del contrato principal con fecha de finalización 16 de septiembre de 2011, habiendo llegado a puertas de la entidad el 6 de febrero de 2012, por lo que se reclamó la sanción de la cláusula correspondiente a la resolución del contrato por causas atribuibles al Proveedor y pide la devolución del 20%, otorgado como anticipo, más el pago de las multas correspondientes, respaldo de los informes técnicos que acreditan que existen observaciones al sistema de control y operaciones, sistema eléctrico comprendida en el contrato por concepto de demora en la entrega del bien, correspondiendo la devolución del anticipo que alcanza a la suma de Bs. 270.000 (doscientos setenta mil 00/100 bolivianos), así como el pago de la morosidad y penalidades por 143 días equivalente a la suma de Bs. 731,700 (setecientos treinta 00/100 bolivianos) establecidos por la Gerencia de Operaciones mediante carta EMG-GO-108/2013.

Agregó que a raíz del incumplimiento la Estatal Metalúrgica Vinto, presentó la resolución del contrato administrativo de provisión del puente Grúa, que fue ratificado y posteriormente confirmado por el Ministerio de Minería dentro el recurso jerárquico promovido por Importaciones Vecomar, por cuanto existió responsabilidad por parte de la empresa demandada por incumplimiento de sus obligaciones, siendo el derecho del propio contrato administrativo de 24 de febrero de 2011, que en su cláusula tercera dispuso "por cuanto las obligaciones que nacieron del mismo tienen fuerza de ley al sentir del art. 519 con relación al art. 569 ambos del Código Civil concordante con el art. 32 del D.S. N° 29190, siendo que la resolución de contrato por incumplimiento voluntario imputable al incumplido y sus consecuencias están previstas en el art. 568 del CC".

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, pronuncie Sentencia declarando probada la demanda condenando a la empresa demandada al pago de la obligación debida, bajo conminatoria de ejecución coactiva forzosa conforme los arts. 520, 523 y 524 del Cód. Pdto. Civ.

1.4. De las excepciones.

Que antes de responder a la demanda, se apersonó Orlando Mauricio Arandia Román, en representación legal de la empresa Importaciones Vecomar, y al amparo del art. 335 y sgtes. Del Cód. Pdto. Civ., oponiendo excepciones de incompetencia, impersonería y

litispendencia, las cuales fueron admitidas mediante Decreto de 17 de abril de 2014 de fs. 98 resueltas mediante la Resolución N° 176/2014 de 1 de septiembre de 2014, (fs. 150 a 159, declarándose IMPROBADAS las excepciones previas de incompetencia e impersonería y PROBADA la excepción de litispendencia, por cuanto la Empresa Importaciones Vecomar, alegó de la existencia de otro proceso contencioso administrativo, signado como expediente N° 1146/2013, el cual conjuntamente el presente proceso emergen del contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de 24 de febrero de 2011, suscrito entre la Empresa Metalúrgica Vinto y la Empresa Importaciones Vecomar, resolviéndose que no puede dirimirse la presente demanda hasta la conclusión del proceso contencioso administrativo.

Que el 7 de diciembre de 2015, La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, emite la Sentencia N° 580/2015 dentro el proceso N° 1146/2013 declarando Improbada la Demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Empresa Unipersonal Vecomar, contra el Ministerio de Minería y Metalurgia en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre.

II- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contenciosa, mediante proveído de 24 de febrero de 2014 (fs. 78), corriéndose en traslado a la empresa demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma sea citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Presentado el memorial de contestación negativa a la demanda de fs. 126 a 129, se tuvo apersonado a Orlando Mauricio Aranda Román en representación de la Empresa de Importaciones Vecomar, y teniéndose por respondida la demanda, se calificó el proceso como de puro derecho corriéndose traslado al demandante para la réplica, conforme prevé en el parág. II del art. 354 del Cód. Pdto. Civ.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la empresa demandante, se remarcó y precisó lo siguiente: Que el puente Grúa Birriel entregado por Importaciones Vecomar a la Empresa Metalúrgica Vinto, cumple con las especificaciones técnicas y con los planos aprobados y que realizando una comparación de las características solicitadas y las ofertadas, así como del contenido del Documento Base de Contratación (DBC), de la Licitación Pública N° CDM-0015/2010 (denominado termino base de contratación) del que resultó el contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011, se advierte que las observaciones técnicas no guardarían coherencia y no se enmarcaran en los requisitos técnicos contemplados en el contrato.

Refiere que lo resuelto en sede administrativa, mediante resolución de recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre, emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia, mediante la cual se confirmó en todas sus partes la Resolución de Recurso de Revocatoria EMV-GG-Rec de Rev. VECOMAR N° 011/2013 emitida por el Gerente General de la EMV; dicha situación se habría impugnado mediante demanda contencioso administrativo presentada en 29 de noviembre de 2013 y admitida el 12 de febrero de 2014 Expediente 1146/2013.

Indicó que la resolución de contrato, se realizó después de más de un año de entregado el bien y no fue sustentada en el incumplimiento a las especificaciones técnicas, habiendo sido mencionado dicho extremo recién el recurso de revocatoria EMV-GG- Rec de Rev. Vecomar N° 001/2013, prueba de ello es que las cartas EMV-GG-N° 0135/2013 y EMV-GG-0178/2013 de fechas 16 de abril y 9 de mayo ambas de 2013, emitidas por la Empresa Metalúrgica Vinto, señalan que se procedió a resolver el Contrato por las cláusulas b) y c) del num. 19.2.1 del contrato C Prov. Bs. N° 0018/2011, sin referir incumplimiento de especificaciones técnicas, sino por incumplimiento de plazo y porcentaje de la multa respecto al monto del contrato.

Expreso que, por otro lado, la no existencia de documentación de recepción del Puente Grúa Birriel, se debió a que después de haber entregado dicho bien, funcionarios de la Empresa Metalúrgica Vinto realizaron observaciones, mismas que no estaban enmarcadas en las especificaciones técnicas.

Continuó señalando que en sede administrativa, luego de la emisión de la Resolución de recurso jerárquico N° 197/2013 de 3 de octubre, interpuso demanda contencioso administrativa en contra de la misma que fue presentada el 29 de noviembre de 2013 y admitida el 12 de febrero de 2014, Expediente N° 1146/2013, es decir la legalidad o ilegalidad de la resolución del Contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011, estaría pendiente de resolución, por lo que no puede pretender el demandante exigir la devolución del anticipo y el pago de las multas. Argumentó que efectuada la solicitud de ampliación de plazo para la entrega del Puente Grúa, la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), no respondió por escrito; no obstante, aseveró que la ampliación del plazo estaba autorizada, faltando únicamente su formalización en el contrato modificatorio.

Señaló que entre el 17 de septiembre de 2011 (día siguiente del vencimiento del plazo contractual) y el 6 de febrero de 2012 (día en que se efectuó la entrega del Puente Grúa Birriel), no se produjo acto alguno de la EMV que instruya suspender la provisión, ni intención de resolución del contrato, porque se acordó una segunda ampliación de plazo. Manifiesto que igualmente, en aplicación de la cláusula vigésima quinta del contrato, si el plazo de entrega vencía el 16 de septiembre de 2011, al día siguiente debió iniciarse la aplicación de multas, de manera tal que el 14 de noviembre de 2011 debió iniciar el proceso de resolución del contrato, al superar las multas el 20% del monto total contratado, y si no se lo hizo, fue porque la ampliación del plazo estaba autorizada.

Alega que habiéndose entregado el Puente Grúa Birriel el 6 de febrero de 2012, de acuerdo con el numeral 33.3 de la cláusula trigésima del Contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de 24 de febrero, la verificación del equipo debió realizarse en un plazo de 30 días, sin que hasta el 16 de abril la EMV se hubiera manifestado; y que de acuerdo con el numeral 33.5 de la misma cláusula, la falta de rechazo dentro del plazo comprometido, implica la aceptación por parte de la contratante.

Indicó asimismo, que no existen razones para aplicar multas, y que consecuentemente la resolución del contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 es ilegal y no responde a la verdad material de los hechos.

Que la no existencia de un documento de recepción del Puente Grúa Birriel, se debe a que después de la entrega se hicieron observaciones, pero que las mismas no se encontraban enmarcadas en las especificaciones técnicas, elaboradas por la contratante, de

acuerdo con los planos por ella aprobados, aclarando que el trámite de resolución del contrato no fue sustentado en el incumplimiento de las especificaciones técnicas, aspecto que recién fue mencionado en el recurso de revocatoria, detallando a continuación las especificaciones del equipo de acuerdo con lo solicitado y lo entregado, siendo responsabilidad de la EMV que el Puente Grúa sea inservible, puesto que la misma fue la que definió las características y especificaciones técnicas, obligando a la entrega de un bien de acuerdo con lo estipulado en el contrato, las especificaciones técnicas y los planos aprobados, evidenciándose que la empresa proveedora VECOMAR, cumplió con ello.

Finalmente refiere que mediante cartas con CITE VCO18-012 de 13 de febrero de 2012 y CITE VCO36-012 de 11 de abril de 2012, Importaciones Vecomar, solicitó el pago contractual, a la cual no existió rechazo, objeción u observación alguna por parte de la empresa demandante.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda Contenciosa, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que tanto la entidad demandante como la empresa Importaciones Vecomar, no presentaron memoriales de réplica ni dúplica respectivamente, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 170, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el proceso contencioso reglado por el art.775 del Código de Procedimiento Civil, está previsto para los casos en los que hubiere contención emergente de contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones de la Constitución Política del Estado. En autos, la controversia consiste, precisamente, en la pretensión del cobro del 20% otorgado en calidad de anticipo por parte de la Empresa Metalúrgica Vinto a la empresa Vecomar, mediante contrato de prestación de servicios, así como el pago de daños, multas y perjuicios por lo que el análisis se concentra en los antecedentes de su suscripción y el contraste con el marco jurídico aplicable, por lo que se constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos. En este marco legal, el art.778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotado ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso, corresponde analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por La Empresa Metalúrgica Vinto en la resolución de recurso de revocatoria así como por el Ministerio de Minería y Metalurgia en la Resolución de Recurso Jerárquico. En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 24 de febrero de 2011, la Empresa Metalúrgica Vinto, firma un contrato con la Empresa Unipersonal de Importaciones Vecomar C. Prov. Bs. N° 0018/2011, para que provea un Puente Grúa Birriel a cable de acero diseñado para operar en la industria de fundición a 3.700 m.s.m., que posea dos ganchos de elevación y otras características. El plazo para el referido trabajo fue de 140 días calendario computable a partir de la firma del contrato, por un monto total de Bs. 1.350.000.

III.2.- Posteriormente por contrato modificatorio N° 078-B/2011 de 14 de julio de 2011, se modifica la cláusula cuarta del contrato principal con la ampliación de 64 días adicionales haciendo un total de 204 días con fecha de finalización el 16 de septiembre de 2011.

III.3.- Que, se observa la Nota CV000133-2011 de 7 de septiembre de 2011, de la Empresa Vecomar en la cual solicitó una segunda ampliación al plazo de entrega del contrato N° 18/2011, en la que se menciona que se adjunta una nota de fábrica que explicaría los motivos que les impide realizar la entrega con anterioridad, agregando que según norma se podría optar por un segundo contrato modificatorio.

III.4.- En fecha 6 de febrero de 2012, llega a la Empresa Metalúrgica Vinto contenedores y accesorios del puente grúa, después de 4 meses y 21 días, por lo que no se procedió a la recepción provincial ni definitiva por parte de técnicos de la EMV, quienes realizaron observaciones técnicas que fueron comunicadas a la empresa Vecomar, referidas a los sistemas de control y operaciones, sistema eléctrico, llegando a la conclusión de que el puente grúa fue montado in situ con un retraso de 6 meses lo cual no estaría conforme a la adenda del contrato.

III.5.- Que, hasta la fecha de la demanda, la EMV, no suscribió el acta de entrega provisional ni definitiva, por observaciones técnicas, por lo que se comunicó la resolución de contrato, mediante cartas de EMV-GG-0135/2013 de 16 de abril y EMV-GG-0178/2013 de 9 de mayo, por su parte la empresa Vecomar interpuso Recurso de Revocatoria el 27 de mayo de 2013, mismo que mereció la Resolución EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 001/2013 de 28 de junio de 2013, corregida mediante auto EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 02/2013 de 28 de junio, resolución que rechaza el recurso de revocatoria interpuesto por la empresa Vecomar, en cumplimiento de sus cláusula décimo novena, confirmando en todas sus partes la misma.

III.6.- Posteriormente la empresa Vecomar en fecha 11 de julio 2013, presentó el recurso Jerárquico, el cual fue remitido ante el Ministerio de Minería y Metalurgia donde se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre, mediante la cual se resolvió confirmar la resolución de recurso de revocatoria EMV-GG-REC- de REV. Vecomar N° 001/2013 de 28 de junio, emitida por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, ratificando al resolución de contrato por incumplimiento del proveedor dentro el plazo previsto.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se genera en el hecho de establecer la legalidad o ilegalidad de la resolución del contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de 24 de febrero, suscrito entre la empresa Pública Metalúrgica Vinto y la empresa Importaciones Vecomar y la consiguiente devolución del anticipo del 20% otorgado más pago de multas daños y perjuicios.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración a la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

Al respecto revisado todo lo obrado y la prueba adjuntada al proceso, se evidencia que las Empresas Metalúrgica Vinto y Unipersonal Vecomar, suscribieron el Contrato Administrativo C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de fecha 24 de febrero, cursante de fs. 7 a 15 de obrados, cuyo objeto y causa es la ejecución de todos los trabajos necesarios para la construcción de un Puente Grúa Birriel a cable de acero, diseñado para operar en la industria de fundición a 3700 m.s.m, que posea los ganchos de elevación con una capacidad de carga de 5 y 10 tn. luz entre apoyos de 25 metros, altura de izajes de 10 metros, carro de traslación diseñado para rodar sobre rieles de 60 x 60 m.m. de sección, con comando inalámbrico con alcance aproximado de 100 metros, su montaje y puesta en marcha. El plazo estipulado para la construcción fue de 140 días calendario computable a partir de la firma del contrato por un monto total de Bs. 1.350.000 (Un Millón Trescientos Cincuenta Mil 00/100 Bolivianos), hasta su acabado completo, con sujeción a las condiciones, precio, dimensiones, regulaciones, obligaciones, especificaciones, tiempo de ejecución estipulado y características establecidas en el contrato y en los documentos parte del instrumento legal; estableciéndose el monto total y aceptado por ambas partes, para la ejecución del contrato, monto que debía cancelarse de acuerdo al progreso de la obra, previa presentación de una planilla con los respaldos del supervisor, estableciendo en la cláusula 19° (terminación del contrato).

El párrafo segundo de la cláusula cuarta del contrato, indica "El plazo de adquisición de los bienes, establecido en la presente cláusula, podrá ser ampliado cuando la entidad mediante el procedimiento establecido en este mismo contrato, incremente la cantidad de los bienes a ser provistos y ello repercuta en el plazo total o cuando por demora en el pago de las partidas entregadas o de las causales previstas en este contrato y documentos que forman parte del mismo, el proveedor efectuó el reclamo en su favor, cumpliendo el procedimiento pertinente, el que será analizado por la entidad para luego suscribir el respectivo contrato modificatorio que establezca la ampliación del plazo".

Así mismo la cláusula décima octava del meritado contrato refiere a (las causas de fuerza mayor y/o caso fortuito). "Con el fin de exceptuar al Proveedor de determinadas responsabilidades de mora durante la vigencia del presente contrato, la entidad tendrá la facultad de calificar las causas de fuerza mayor y o caso fortuito, que pudieron tener efectiva consecuencia sobre el cumplimiento del presente contrato.

Se entiende por fuerza mayor al obstáculo externo, imprevisto o inevitable que origina una fuerza extraña en el hombre y que impide el cumplimiento de la obligación (ejemplo: incendios, inundaciones y otros desastres naturales).

Se entiende por caso fortuito al obstáculo interno atribuible al hombre, imprevisto o inevitable, proveniente de las condiciones mismas en que la obligación debió ser cumplida (ejemplo: conmociones civiles, huelgas, bloqueos, revoluciones, etc.).

Para que cualquiera de estos hechos puedan constituir justificación de impedimento en el proceso de adquisición o de demora en el cumplimiento de lo previsto en el plazo de entrega, dando lugar a retraso en la entrega, de modo inexcusable e imprescriptible en cada caso, el Proveedor deberá recabar un certificado de constancia de la dependencia pública pertinente del lugar donde se suscitó el hecho que acredite la existencia del impedimento, dentro de los (5) cinco días hábiles de ocurrido el hecho, sin el cual, de ninguna manera y por ningún motivo podrá solicitar luego a la Entidad, por escrito dentro el plazo previsto para los reclamos, la ampliación del plazo del Contrato o la exención del pago de penalidades. En caso de que la ampliación sea procedente, el plazo será extendido mediante un Contrato Modificatorio conforme se ha estipulado en la cláusula vigésima cuarta del presente contrato". Sic.

Con posterioridad mediante Contrato Modificatorio C. Modif. de Prov. N° 078-B/2011 de 14 de julio (a fs. 16 a 18) de obrados, se efectúa la ampliación del contrato por 64 días adicionales, es decir hasta el 16 de septiembre de 2011. Sin embargo según relato de la Empresa Vecomar el 7 de septiembre de 2011, justamente a días de cumplirse el Contrato Modificatorio mediante (CITE VCO00133-011), solicita una segunda ampliación al plazo para la entrega del Puente Grúa, aparentemente se adjuntaría una nota de fábrica en el cual se menciona los motivos que les impide realizar la entrega con anterioridad y por lo tanto la instalación, no constando evidencia de dicho extremo, tampoco se observa el plazo para una segunda ampliación, menos la recepción por parte de la empresa Metalúrgica Vinto, tampoco se evidencia si la solicitud de ampliación fue efectuada dentro de los 5 días hábiles de haberse producido la imposibilidad conforme a la cláusula décimo octava del contrato.

Por lo que se evidencia que no existe documento que demuestre que la segunda ampliación se produjo con la firma de un contrato modificatorio, no obstante de ello la empresa Vecomar alega que la ampliación del plazo contractual era un hecho acordado entre partes y que solo faltaba su regularización, es decir que se habría acordado de manera informal un segundo contrato ampliatorio al margen de lo estipulado en la cláusula principal, lo que desde todo punto de vista es ilegal, por cuanto el acuerdo de ampliación de un contrato debe plasmarse obligatoriamente en un documento que exprese el plazo de manera específica, no pudiendo existir un contrato ampliatorio de manera indefinida. Por lo que siendo el contrato de naturaleza jurídica un instrumento legal que regula la relación contractual entre la entidad contratante y el proveedor, estableciendo derechos, obligaciones y condiciones para la provisión de bienes, construcción de obras, prestación de servicios, elaborado en base a un modelo de contrato estándar, aprobado por el Órgano rector, que contiene cláusulas de relación

contractual entre las entidades públicas y los proveedores y que forma parte del modelo DBC, en este entendido el contrato suscrito es de cumplimiento obligatorio para las partes y cuyo incumplimiento genera responsabilidades, cualquier ampliación o modificación al contrato N° 0018/2011 de 24 de febrero, necesariamente debió producirse en vigencia del mismo y cumpliendo procedimiento, en ese entendido mal puede alegar la empresa demandada que existió una prórroga tácita al contrato, por cuanto el último párrafo de la cláusula décima Octava del contrato principal establece de manera por demás clara que en caso de que la ampliación sea procedente, el plazo será extendido mediante contrato modificatorio.

En ese entendido se pudo constatar de manera objetiva y documental la firma de un contrato ampliatorio C. Modif. De Prov. De Bs. N° 078-B/2011 al contrato principal C.Prov. Bs. N° 0018/2011 en el que se otorgó un plazo adicional de 64 días, es decir hasta el 16 de septiembre de 2011, para que la empresa ahora demandada proceda a la entrega de los bienes objeto del presente contrato, no pudiendo constatar que exista un segundo contrato ampliatorio.

En ese entendido, en el Contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de 24 de febrero prevé, las causas o modalidades para proceder a la resolución del contrato, ya sea a requerimiento de la entidad por causales atribuibles a requerimiento del contratista por causales atribuibles a la entidad, establecidas en el punto 19.2.1 inc. b) y c), las reglas aplicables a la resolución a requerimiento de la entidad, por causales atribuibles al Proveedor, donde se determina que para proceder a la resolución del contrato por cualquiera de las causales señaladas, la entidad o el contratista darán aviso escrito mediante carta notariada, a la otra parte, de su intención de resolver el contrato, estableciendo claramente la causal que aduce.

Sobre el tema en cuestión, la Empresa Metalúrgica Vinto, mediante Carta EMV-GG N° 0135/2013 el 16 de abril cursante a fs. 23 de obrados, dirigida a la empresa contratista, en base a los Informes Técnicos de no haberse entregado el equipo solicitado y habiéndose vencido superabundantemente el plazo, le comunicó la intención de resolución del Contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011, de 24 de febrero, por la causal establecida en la Cláusula Décima Novena terminación del Contrato num. 19.2.1., Resolución a requerimiento de la Entidad por causas atribuibles al proveedor en los incisos b) y c) del citado contrato, nota que fue notificada al representante legal de la empresa demandada, mediante cartas EMV-GG-0135/2013 de 16 de abril y EMV-GG-0178/2013 de 9 de mayo, conforme se evidencia a fs. 23 y 24 de obrados.

Contra esta determinación la empresa Vecomar interpuso Recurso de Revocatoria el 27 de mayo de 2013, el mismo que mereció la Resolución EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 001/2013 de 28 de junio, corregida mediante auto EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 02/2013 de 28 de junio, notificándose a Vecomar, la resolución que rechaza el recurso de revocatoria interpuesto por la empresa Vecomar, en cumplimiento de sus cláusula décimo novena, confirmando en todas sus partes la misma, posteriormente la empresa Vecomar en fecha 11 de julio de 2013, presentó el recurso Jerárquico, el cual fue remitido ante el Ministerio de Minería y Metalurgia quien emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre, mediante la cual resolvió confirmar la Resolución de Recurso de revocatoria EMV-GG-REC de REV. Vecomar N° 001/2013 de 28 de junio, emitida por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, ratificando al Resolución de Contrato por incumplimiento del proveedor dentro el plazo previsto.

Por tal razón se concluye que lo determinado por la institución demandante, en sentido de que el Proveedor incumplió la cláusula estableciendo en la cláusula 19.2.1 inc. b) y c), (terminación del Contrato), las reglas aplicables a la resolución a requerimiento de la entidad, por causales atribuibles al Proveedor, donde se determina que para proceder a la resolución del contrato por cualquiera de las causales señaladas, la entidad o el contratista darán aviso escrito mediante carta notariada, a la otra parte, de su intención de resolver el contrato, estableciendo claramente la causal que aduce, fue la correcta.

Por otra parte, en cuanto al sustento de la empresa demandando respecto de que el cumplimiento del contrato no estaría supeditado al cumplimiento de solo una de sus cláusulas, sino todas deben interpretarse una por medio de las otras atribuyendo a cada una el sentido que resulta del conjunto del acto de acuerdo a lo dispuesto el art. 514 del Código Civil, que si bien no figuraría en la cláusula de legislación aplicable al contrato, resulta aplicable por permisón del art. 451 de dicho código.

En esa misma línea, es necesario referirnos que en el caso de autos no se trató de un contrato civil, sino de un administrativo, cuya diferencia radica fundamentalmente, en que el contrato administrativo es de adhesión y contiene la llamada cláusula exorbitante, es decir que el contratante (Empresa Vinto) es el Estado a través de sus diferentes instancias o empresas que fijan las condiciones a las que el administrado voluntariamente se adhiere y compromete a cumplir, por otra parte la cláusula décima octava trata de una previsión que exime de responsabilidad al Proveedor, en cuanto al incumplimiento del plazo acordado, si surgieran causas de fuerza mayor caso fortuito, las que deben ser demostradas y probadas, previendo dicha situación la misma deberá ser autorizada a través de un contrato modificatorio, lo cual no existió, por lo que la aseveración de la empresa demandada no tiene sustento legal.

El caso en estudio debe estar regido bajo el principio de verdad material, por cuanto el análisis se circunscribe a la documentación adjuntada al cuaderno procesal administrativo arrimada al expediente, dicho principio no excluye la consideración y cumplimiento de procesos administrativos y requisitos legales que deben ser observados tanto por el comprador como por el proveedor; en el caso de autos, que se trata de la provisión de un bien, en los hechos es necesario la verdad formal, que sustenta en la existencia de documentos, sea el reflejo de la verdad material, que se sustenta en los hechos; es decir que exista coherencia entre una y otra cosa, sin que necesariamente signifique la aplicación de la verdad material, la negación o el desconocimiento de la verdad formal.

El Tribunal Constitucional Plurinacional, expreso a través de su Sentencia N° 1662/2012 de 1 de octubre, que la verdad material se trata "...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano o de definir sus derechos y obligaciones dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impedidos de dar aplicación, entre ellas el principio de verdad material por sobre la limitada verdad

formal". En ese sentido a efectos de determinar la verdad material en oposición a la verdad formal, esta última deberá significar una restricción o distorsión de los hechos que derive en una situación injusta y que no responda a principios de valores que sustenten la Constitución y las Leyes. En el caso en estudio, se trata de la consideración de existencia de un contrato de provisión de un bien con el código C. Prov. N° 0018/2011 referente a la provisión de Puente Grúa Birriel en fecha 24 de febrero de 2011, el mismo que fue modificado por otro Contrato Modificatorio C. Modif. De Prov. De Bs. N° 078-B/2011 de 14 de julio, en el que debieron cumplirse prestaciones recíprocas, sujetas a cumplimiento de determinadas condiciones que de ninguna manera pueden ser desconocidas a partir del momento en que Metalurgia Vinto lanza la propuesta o licitación, las especificaciones a que debe sujetar tanto en el ámbito legal, administrativo, técnico y financiero hasta la entrega del bien o servicio, tomando en cuenta que el contrato constituye ley entre partes, por lo que no resulta evidente dicha afirmación.

En relación a los argumentos realizados por la empresa demandada Vecomar respecto a que lo que se habría resuelto en sede Administrativa, con Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre, emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia, mediante la cual se confirmó en todas sus partes la Resolución de Recurso de Revocatoria EMV-GG-Rec de Rev. VECOMAR N° 011/2013 emitida por el gerente general de la EMV; dichas resoluciones fueron impugnadas mediante otra demanda contencioso administrativo presentada en 29 de noviembre de 2013 y admitida el 12 de febrero de 2014, expediente 1146/2013.

En lo que respecta a este punto, se apersonó Orlando Mauricio Arandia Román, en representación legal de la empresa Importaciones Vecomar, y al amparo del art. 335 y sgtes. del Código de Procedimiento Civil, oponiendo excepciones de incompetencia, impersonería y litispendencia, las cuales fueron admitidas mediante decreto de 17 de abril de 2014 de fs. 98, mereciendo la Resolución N° 176/2014 de 1 de septiembre, mediante la cual el Tribunal Supremo de Justicia declaró IMPROBADAS las excepciones previas de incompetencia e impersonería en el demandante y PROBADA la excepción de litispendencia, por cuanto la Empresa Importaciones Vecomar, alegó de la existencia de otro proceso Contencioso Administrativo, signado como expediente N° 1146/2013 interpuesto el 29 de noviembre de 2013, admitido el 12 de febrero de 2014 contra el Ministerio de Minería y Metalurgia, como tercero interesado de la empresa Metalúrgica Vinto, solicitaron la Revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre, en el caso en estudio, ambos procesos emergen del contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de 24 de febrero, suscrito por la Empresa Metalúrgica Vinto e Importaciones Vecomar. Que, el 7 de diciembre de 2015, La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, emite la Sentencia N° 580/2015 dentro el proceso N° 1146/2013, declarando Improbada la Demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Empresa Unipersonal Vecomar, contra el Ministerio de Minería y Metalurgia en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 179/2013 de 3 de octubre.

En lo referente a la supuesta entrega del Puente Grúa Birriel el 6 de febrero de 2012, que aduce la empresa demandada de acuerdo con el numeral 33.3 de la cláusula trigésima, debiendo haberse efectuado la verificación del equipo en un plazo de 30 días, sin que hasta el 16 de abril la empresa Metalúrgica Vinto se hubiera manifestado; además de acuerdo con el numeral 33.5 de la misma cláusula, la falta de rechazo dentro del plazo comprendido, implicaría la aceptación por parte de la contratante; que no existen razones para aplicar multas y tampoco la resolución del contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 es ilegal, por cuanto la no entrega del puente Grúa Birriel, se debería a que después de la entrega se hicieron observaciones, pero que las mismas no se encuentran enmarcadas en las especificaciones técnicas elaboradas por la empresa demandante.

La empresa demandada alegó que el 17 de septiembre de 2011 (día siguiente del vencimiento del plazo contractual) y el 6 de febrero de 2012 (día en que se efectuó la entrega del Puente Grúa Birriel), no se produjo acto alguno de la EMV que instruya suspender la provisión, ni intención de resolución del contrato, porque se acordó una segunda ampliación de plazo y que en aplicación de la cláusula vigésima quinta del contrato, si el plazo de entrega vencía el 16 de septiembre de 2011, al día siguiente debió iniciarse la aplicación de multas, de manera tal que el 14 de noviembre de 2011 debió iniciarse el proceso de resolución del contrato, al superar las multas el 20% del monto total contratado, siendo evidente que al no haberse operado de esta manera, es porque la ampliación del plazo estaba autorizada, debe tenerse presente que ya se expresó líneas arriba en sentido que la única forma de autorizar la ampliación del plazo para el cumplimiento de la obligación por el proveedor, es la suscripción de un contrato ampliatorio o complementario, lo que en la especie no ocurrió.

En ese sentido, si bien la empresa Vecomar aduce que se produjo la supuesta entrega del Puente Grúa Birriel el 6 de febrero de 2012, de acuerdo con el numeral 33.3 de la cláusula trigésima; la contratante Vinto no la recepción oficialmente, por lo que la no existencia de un documento de recepción del Puente Grúa Birriel, se debió a que los técnicos de la EMV hicieron observaciones, las mismas se encontraban enmarcadas fundamentalmente en las especificaciones técnicas y al desfase respecto al plazo de entrega, elaboradas por el contratante, de acuerdo con los planos aprobados por el contratista; conforme a la cláusula cuarta del contrato modificatorio C. Modif. De Prov. de Bs. N° 078-B/2011, que indica: "El proveedor entregara los bienes en estricto apego a la propuesta adjudicada y a las especificaciones técnicas con las salvedades determinadas y señaladas a lo largo del presente contrato con la ampliación de sesenta y cuatro días más el plazo señalado en el contrato principal, por lo que la entrega de los bienes se lo hará en el plazo de doscientos cuatro días calendario, que serán computados a partir de la firma del contrato principal, con fecha de finalización el 16 de septiembre de 2011". Por lo que el trámite de resolución del contrato fue sustentado tanto por el plazo de entrega como por el incumplimiento de las especificaciones técnicas, de acuerdo con lo solicitado y lo ofrecido y por tales circunstancias según lo alegado por el Gerente de la EMV el Puente Grúa no les servía.

En cuanto a la inexistencia física (formal) del contrato modificatorio en relación con la aplicación del principio de verdad material, se reitera que en los hechos, lo que es necesario que suceda, es que la verdad formal que se sustenta en la existencia de documentos, sea un reflejo de la verdad material, que se sustenta en hechos, constituyéndose en elementos probatorios además de la expresión del cumplimiento de requisitos legales, técnicos, administrativos, financieros, etc.; es decir, que exista coherencia entre una y otra, sin que necesariamente signifique la aplicación de la verdad material, la negación o el desconocimiento de la verdad formal.

Finalmente el Tribunal Supremo de Justicia ha constatado documentalmente la firma de un contrato ampliatorio (C Modif. De Prov. De Bs. N° 078-B/2011) al contrato principal (C. Prov. Bs. N° 0018/2011), en el que se otorgó un plazo adicional de 64 días es decir hasta el 16 de

septiembre de 2011, para que la empresa Vecomar proceda a la entrega de los bienes objeto del contrato, no se ha constatado la existencia de un segundo contrato ampliatorio por lo que la empresa Vecomar tenía la obligación de cumplir con la entrega del bien máximo hasta el 16 de septiembre de 2011, siendo que pasada esta fecha se activan las multas y que opativamente también podrían generar la resolución del contrato si alcanza el 10% y de manera obligatoria se alcanza el 20%.

De donde se concluye que lo determinado por la institución demandante, en sentido que el proveedor incumplió el plazo de entrega del bien, lo cual subsume su accionar en la cláusula décima Novena punto 19.2.1 inc. b) y c), del contrato de 24 de febrero de 2011, suscrito entre la empresa metalúrgica Vinto con la empresa Importaciones Vecomar, cursante de fs 7 a 15 de obrados, fue correcta.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente: Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente, que la resolución del contrato C. Prov. Bs. N° 0018/2011 de 24 de febrero, suscrito entre la Empresa Pública Metalúrgica Vinto e Importaciones Vecomar, y la consiguiente devolución del anticipo del 20% otorgado, más pago de multas daños y perjuicios, sea ilegal y arbitraria, al contrario al emitir las cartas notariadas de Resolución de Contrato EMV-GG-0135/2013 de 16 de abril y EMV-GG-0178/2013 de 9 de mayo de que fueron notificadas al Proveedor legalmente y enmarcadas en las normas en vigencia, situación respaldada por la Resolución EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 001/2013 de 28 de junio de 2013, corregida mediante auto EMV-GG-REC de REV. VECOMAR N° 02/2013 de 28 de junio y confirmada por la resolución de recurso de revocatoria EMV-GG-REC- de REV. Vecomar N° 001/2013 de 28 de junio, emitida por el Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, ratificando al Resolución de Contrato por incumplimiento del proveedor dentro el plazo previsto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 775 al 777 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa de fs. 66 a 70, subsanada de fs. 75 a 77, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, representada por Félix Ramiro Villavicencio Niño de Guzmán, contra Importaciones Vecomar representada por Orlando Mauricio Arana Román; en consecuencia, la demandada deberá cancelar el importe del 20 % recibido en calidad de anticipo de la obra antes mencionada que asciende a un total de Bs. 270.000 (doscientos setenta mil 00/100 bolivianos), más el pago de multas a ser determinadas en ejecución de Sentencia.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



371

Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro

SENTENCIA

I. VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 48 a 52, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 de 15 de noviembre (fs. 21 a 46 y vta.), el memorial de contestación de fojas 74 a 80 y vuelta, la réplica de fs. 109 a 111, la dúplica de fs. 115-116, el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 100 a 103, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.1. Contenido de la demanda.

Que Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Graco Oruro, del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0594-13 de 31 de diciembre, se apersonó por memorial de fs. 48 a 52, manifestando que al amparo de los arts. 234-c) del D.S. N° 27350, concordante con el 2124-c) de la L. N° 3092, que amplía el Código Tributario (L. N° 2492), así como el art. 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, art. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. aplicables a la materia por mandato del art. 74-2 de la L. N° 2492, interpone la demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 de 15 de noviembre.

1.- Indicó que el SIN Oruro procedió a la verificación externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, relativa al periodo febrero 2012. El 26 de febrero de 2013, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 00120VE03845, poniendo en conocimiento al mismo tiempo el requerimiento de documentación N° 00113678, concediéndose el plazo de 5 días para su presentación, antes de la conclusión del plazo el 4 de marzo de 2013 el contribuyente presenta solicitud de ampliación de plazo, misma que fue aceptada y comunicada mediante proveído N° 24-00380-13 de 6 de marzo de 2013.

2.- El 16 de mayo de 2013, se emite el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/WIF/023/2013 por el cual concluye el resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva CEDEIM, de Bs 10.444.453, por el IVA del periodo febrero de 2012.

3.- En 16 de mayo de 2013, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00490-13, mediante la cual se ratificó a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal febrero de 2012, el importe de Bs. 10.444.453, notificándose al contribuyente el 21 de mayo 2013.

4.- El 14 de junio de 2013, se notifica a la administración tributaria con el recurso de alzada por el cual se impugna la Resolución Administrativa de CEDEIM Previa N° 23-0490-13.

5.- El 26 de agosto de 2013, se emite resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0857/2013 y el 5 de noviembre, con posterioridad se emite la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-2078/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La entidad actora señala que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Revocó Parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0857/2013 de 26 de agosto, que disponía la Revocatoria Parcialmente de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-0490-13 de 16 de mayo de 2013, por lo que se tendría la descripción de los siguientes agravios.

A.- Acusa inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley, manifestado por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-2078/2013, la Gerencia Distrital del SIN de Oruro, aplicó estrictamente lo manifestado en el art. 65 del Cód. Trib., núm. 11 del art. 66 de la L. N° 2492, el núm. 4 y 5 del art. 70 de la misma L. N° 2492, art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, ya que de la revisión de antecedentes, se constató que las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739 y 740, emitidas por COMIBOL EMPRESA Minera Huanuni, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

B.- Que, la AGIT manifestó que los medios fehacientes por la Regalía Minera presentados por el contribuyente, son válidos, argumento errado por cuanto en el proceso de verificación adjuntó certificación de boleta de pago Form. 3009 con Orden N° 4035755177, Cuadro de Retenciones y Cuadro Desglosado de Retención de Regalía Minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor, no respaldan el pago de transacción por la compra de mineral, por cuanto de acuerdo a la documentación adjuntada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada, adjunta fotocopia de la compra del mineral, fotocopia del resumen de liquidaciones finales, facturados de lotes emitidos por COMIBOL (donde se evidencia el cálculo del importe facturado), cuadro de determinación del importe de la factura y sus medios de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, donde se evidencia que la base del cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008 inc. b) núm. IV, art. 4 Capítulo III (Base del cálculo de la R.M.).

C.- Que, el departamento de fiscalización, no depuró la totalidad del crédito fiscal generado en dichas facturas, lo cual no fue tomado en cuenta, por lo que en ningún momento se habrían vulnerado los derechos del sujeto pasivo, toda vez que en el memorial de recurso de alzada por parte de EMV, reconoció expresamente que no demostró con medios fehacientes de pago la obligación.

D.- Finalmente refirió que se observa que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal, comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's, en conformidad a la verificación de medios, costos y pagos a la actividad exportadora, siendo que a la verificación de medios fehacientes, el contribuyente no demostró el 100% el pago de los importes facturados por sus proveedores, incumpliendo lo estipulado por el art. 12 de la L. N° 1489 modificado por la L. N° 1963, art. 3 del D.S. N° 25465.

I.3.- Petitorio

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda contencioso administrativa por lo tanto confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-0490-12 de 16 de mayo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa mediante Auto de 17 de febrero de 2014 (fs. 63), corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 74 a 80 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 72) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la entidad demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda contencioso administrativa se sujetan a los mismos del Recurso Jerárquico, por lo que cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que los argumentos expuestos en la demanda contenciosa administrativa, no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, indicó que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la administración tributaria, pudo haber observado el total de las facturas, empero al haber verificado la compra venta del mineral y su pago en lotes, observó solo una parte de las mismas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739 y 740, al evidenciar los medios fehacientes de pago de los lotes que fueron presentados e identificados, situación aceptada por la EMV, cuando indica que pagó efectivamente a sus proveedores el 87% del importe facturado, quedando el saldo del 13% a pagar con los CEDEIM a recuperar (fs. 14 de obrados), por lo que en cumplimiento del parágrafo II del art. 63 de la L. N° 2341, referido a que ningún caso podrá agravarse la situación inicial del recurrente, como consecuencia de sus propio recurso, solamente se referirá a la pretensiones que fueron formuladas.

Luego realizó una transcripción de los fundamentos del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 de 15 de noviembre, respecto al precio neto de venta, que no debe incluir el valor que corresponde a la regalía minera, pues siendo el precio neto de la venta aquel se puede obtener de la venta de bienes o prestación del servicio en plaza, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de la venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que deba ser reintegrado al exportador. En el caso de venta de minerales, cuya cotización se rige por la cotización internacional, el valor bruto de la venta (contenido de mineral fino multiplicado por la cotización internacional), no incluye el IVA, por lo que en ventas en el mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación; en tanto que la regalía minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del valor bruto de venta, es decir sin aplicación del IVA.

Finalizó indicando que la regalía minera producto de la retención efectuada en virtud del art. 25 del D.S. N° 29577, monto que es descontado por la EMV a sus proveedores, siendo retenido para su posterior empoce, en el caso tanto la retención como el empoce de la Regalía Minera, se encuentran respaldados con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera considerando como un medio de pago por su naturaleza al documentar tanto las retenciones realizadas como el empoce efectuado al ente recaudador, considerándose el carácter de formulario oficial que da la fe de las transacciones efectuadas previstas en el art. 21 del D.S. N° 29577, de cumplimiento obligatorio para los sujetos pasivos que realizan actividades mineras, advirtiéndose que la boleta 3009 de pago de regalías se la identifica como un documento fehaciente de pago, advirtiéndose que constituye una declaración jurada firmada por el sujeto pasivo en virtud al parág. I del art. 78 de la L. N° 2492, que es emitido por el sistema oficial virtual, proporcionado por el SIN. Transcribe la Resolución AGITRJ/0446/2012, como la línea doctrinaria de la AGIT contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria, así como la S.C. N° 0824/2012 de 20.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 de 15 de noviembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la administración tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 109 a 111, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado a través de providencia de fs. 112, dando lugar a que la autoridad demandada presente réplica a fs. 115-116, en la que se reiteraron los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 117, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Así también, La Empresa Metalúrgica Vinto, a través de su representante legal, presentó el memorial de contestación a la demanda en calidad de tercero interesado que cursa a fs. 100 a 103 providenciándose a fs. 104, que lo expuesto se considerará a momento de pronunciar resolución.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la

naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que, el 26 de febrero de 2013, la administración tributaria notificó a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación CEDEIM N° 00120VE03845, de 15 de febrero de 2013, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprendido del periodo febrero 2012, correspondiente al IVA en la modalidad Verificación Previa- CEDEIM; asimismo notificó el Requerimiento N° 00113678, en el cual solicitó la presentación de las declaraciones Juradas del IVA e IT, libros de ventas y compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, estados financieros y dictamen de autoridad de gestión 2012, formularios de solicitud de CEDEIM, declaraciones únicas de exportaciones, documentos de respaldo a las exportaciones, medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV's, gastos de realización y estructura de costos, fs. 2 a 9 (anexo 1).

III.2.- El 4 de marzo de 2013, el sujeto pasivo mediante nota CITE: DEPTO-CON-IMP-14/13, solicitó ampliación de plazo por 15 días, para la presentación de la documentación requerida debido a trabajos recargados y contratiempos ajenos a su voluntad; al respecto al administración tributaria, emitió el proveído N° 24-00380-13, otorgando un plazo adicional de 10 días para la presentación de los documentos solicitados (fs. 10 a 12 anexo 1).

III.3.- Que, el 11 de marzo de 2013, EMV, según Acta de Entrega y Devolución de Documentos N° 004327, presento a la administración tributaria, las Declaraciones Juradas Form. 210 y 400 del periodo fiscal febrero de 2012, libro de ventas y compras IVA, facturas de ventas y compras, extractos bancarios, libros diarios y mayor; formularios de solicitud CEDEIM, pólizas de exportaciones, medios fehacientes de pago, gastos de realización y estructura de costos, fs. 15 (anexo 1).

III.4.- El 16 de mayo de 2013, la administración tributaria, emitió el informe CITE: SIN/GDOR/DFNE/INF/023/2013, en el que establece facturas de compras de concentrados de minerales, cuyos pagos no están respaldados en su totalidad por lo que observa el crédito fiscal por la falta de medios fehacientes de pago, asimismo, refiere que en la solicitud, se estaría solicitando la Regalía Minera contraviniendo el D.S. N° 25465, por lo que establece el importe observado de Bs 1.823.855, fs. 913 a 916 (anexo 5).

III.5.- El 21 de mayo de 2013, la administración tributaria, notificó a Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante legal de la EMV, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00490-13 de 16 de mayo de 2013, estableciendo como importe sujeto a devolución del periodo febrero de 2012, la suma de Bs 10.444.453 y como importe no sujeto a devolución Bs 1.823.855, fs. 922 a 925 vta. (Anexo 5).

III.6.- Posteriormente, EMV, mediante memorial de (fs. 13 a 16 vta. del anexo 1), interpuso recurso de alzada contra la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00490-13 de 16 de mayo de 2013, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0857/2013 de 26 de agosto (fs. 60 a 65 vta. anexo 1), que resolvió Revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00490-13 de 16 de mayo de 2013, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, dejando sin efecto el monto establecido como no sujeto a devolución de Bs 1.823.855, correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a UFV's 50.000 no respaldadas íntegramente con medios fehacientes de pago; y se declara como importe sujeto a devolución de Bs. 12.268.308 resultante de la suma de Bs 1.823.855, más el monto de Bs 10.444.453, estableciendo como importe a devolver por la administración tributaria, el primer numeral de la parte resolutoria de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00490-13 de 16 de mayo de 2013, por el periodo fiscal febrero 2012.

III.7.- Esta resolución de alzada, dio lugar a que la Gerencia Graco Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial de (fs. 82 a 84 vta. del anexo 1), interponga recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 2078/2013 de 15 de noviembre (fs. 123 a 148 anexo 1), que Revoca parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0857/2013 de 26 de agosto, emitida por la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, en la parte referida a que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por los medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.482.015, correspondientes a las Facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, y mantiene firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras y el pago de Facturas Nos. 79 y 80 por el costo de manipuleo, los mismos que se constituyen en medios de pago válidos, por lo que se deja sin efecto las observaciones por medios fehacientes de pago por Bs 341.840, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 10.786.293, por el periodo fiscal febrero 2012.

IV. De la problemática planteada.

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

Que, el motivo de la litis se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente la inexistencia de una correcta aplicación de la ley, respecto a los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas en las Facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni. 2) Si es evidente que, la regalía minera, no forma parte del importe facturado, hecho implicaría la aplicación del IVA sobre le RM, aspecto no considerado por el proveedor COMIBOL, que calculo el precio de la venta aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por RM. 3) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, obró correctamente al disponer por Resolución Jerárquica AGIT-RJ2078/2013 de 15 de noviembre, Revocar Parcialmente la de

alzada, ARIT-LPZ/RA 0857/2013 de 26 de agosto, en la parte referida a que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por el importe total de Bs 1.482.015 correspondientes a las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740 y mantiene firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras y el pago de Facturas Nos. 79 y 80 por el costo de manipuleo.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración a la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

Respecto al primer punto de la controversia, corresponde realizar las siguientes consideraciones:

El art. 70-4 de la L. N° 2492, indica: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas".

La L. N° 843 de 20 de mayo de 1986 de Reforma Tributaria en su art. 5 refiere: "Constitúyase la base imponible en precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda la prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignando en la factura, nota fiscal o documento equivalente". Se entenderá por el precio de venta el que resulta de deducir el precio total, los siguientes: a) Bonificaciones y descuentos hechos al comprador de acuerdo con las costumbres de plaza. b) El valor de los envases, para que esta deducción resulte procedente, su importe no podrá exceder el precio normal del mercado de los envases, debiendo cargarse por separado para su devolución.

Son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen y convengan por separado: 1) Los servicios prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, como ser transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares. 2) Los gastos financieros, entendiéndose por tales como todos aquellos que tengan origen en pagos diferidos, incluidos los contenidos en las cuotas de las operaciones de arrendamiento financiero y el pago final del saldo. El impuesto a este tributo forma parte integrante del precio neto de la venta, el servicio o prestación gravada y se facturará juntamente con este, es decir, no se mostrara por separado; en caso de permuta, uso o consumo propio, la base imponible estará dada por el precio de venta en plaza al consumidos, las permutas deberán considerarse como dos actos de venta.

Art. 8.- Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restara: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15, sobre el monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obra o de prestaciones de servicios, o toda la prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubieran facturado o cargado mediante documentación equivalente al pago fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras y servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Art. 11.- Las exportaciones quedan libradas al crédito fiscal que les corresponda, las exportaciones podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el marco interno, el crédito fiscal correspondientes a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título I.

La L. N° 3787, sustituye el Título VII del Libro primero de la L. N° 1777 de 17 de marzo de 1997, del régimen reglamentario e impositivo Minero. Art. 1 "Se sustituye el Título VIII del Libro Primero de la L. N° 1777 de 17 de marzo de 1997, por el siguiente texto: Título VIII Del régimen Reglamentario e impositivo Minero; Capítulo I De la Regalía Minera art. 96 "Quienes realicen las actividades mineras inadecuadas en el art. 25 del presente código, están sujetos al pago de una Regalía Minera, conforme a lo establecido en el presente título, la RM no alcanza a las manufacturas y productos industrializados a base de minerales y metales.

Art. 97. "La base del cálculo de la RM es el valor bruto de venta. Se entiende por valor bruto de venta el monto que resultare de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial en dólares". La cotización oficial, es el promedio aritmético quincenal determinado por el poder ejecutivo en base a la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en la bolsa de metales de Londres o en su defecto en otras bolsas internacionales de metales o en las publicaciones especializadas de reconocido prestigio internacional según reglamento. A falta de cotización oficial para algún mineral o metal, el valor bruto de venta es el valor consignado en la factura de venta. Declaración única de exportación o documento equivalente.

El D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, respecto de las obligaciones tributarias y regalía minera en su art. 4 indica " La base del cálculo de la RM es el valor bruto de venta consignado en la factura comercial declaración Única de Exportación o documento equivalente de acuerdo a lo siguiente: I Para metales o minerales metálicos que dispongan de cotización internacional, el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial en dólares corrientes. El peso del contenido fino se establece: 1) Para productos metálicos fundidos, multiplicado el peso por la Ley mineral. 2) Para metales en concentrados y minerales metálicos,

multiplicado el peso neto seco por la Ley mineral, el peso neto seco es el peso del mineral sin envase (saco, container, pallet u otros) previa deducción por humedad. Para minerales a granel, el peso neto seco es igual al peso del mineral bruto menos las deducciones por mermas y humedad. Para la deducción del peso neto seco, sobre el peso del mineral bruto se aplicaran las siguientes deducciones: a) Por envases, uno por ciento (1%) para minerales vendidos o exportados en sacos o pallets. b) Por mermas, uno por ciento (1%) solo para minerales vendidos a granel. c) Por humedad, en ventas internas, la consignada en la liquidación o factura de venta. En exportaciones, la humedad declarada por el exportador o la establecida por el Servicio Nacional de Registro y Control de Comercialización de Minerales y Metales SENARECOM, conforme al procedimiento señalado. En el art. 6 del D.S.

IV.- Para minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los parág. I, II, III del presente art. el valor bruto de la venta se establecerá de la siguiente manera: b) En caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente. Las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia están obligadas a la retención y empoce de la RM, de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el 15 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención. Esta condición deberá ser demostrada a momento de exportar a través de una certificación, otorgada mediante resolución administrativa por el Ministerio de Minería y Metalurgos en base a reglamentación específica.

Con esta normativa señalada, se puede establecer claramente cuales son documentos que debe poseer una empresa, así como también, si bien no se tiene expresada una definición concreta de lo que debe entenderse por medio fehaciente de pago, empero, considerando la mencionada normativa transcrita, lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: "medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)."

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a), de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a), de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530.

Es de notar que, el primero y el último requisito están estrechamente vinculados a los medios fehacientes de pago, añadiendo que es insuficiente presentar sólo la factura como prueba; el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables -susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio; asimismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, cheques, kardex de inventarios, hojas de control de almacén, informes o rendición de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.

Merece aclarar que los medios fehacientes de pago, no solamente son para devolución impositiva a partir de Bs 50.000 hacia montos superiores, sino que, esta cuantía también comprende para todas las transacciones efectivizadas por los contribuyentes y/o responsables, es decir, a partir de ese monto (Bs 50.000) la Administración Tributaria debe exigir a los contribuyentes y/o terceros responsables los medios fehacientes de pago y, cuando no se cuente con el medio fehaciente de pago, la presunción de inexistencia involucrará: a) Para el Crédito Fiscal - IVA, que el comprador no pueda apropiarse los créditos fiscales; b) Para el Débito Fiscal - IVA, que el vendedor liquide el IVA sin deducción de crédito fiscal alguno; e) Para el IUE, que el gasto sea no deducible; y d) Para el RC-IVA, que el dependiente no pueda descargar el crédito fiscal (debiendo el empleador rechazar la factura).

Asimismo, el art. 3 del D.S. N° 25465 dispone: que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. N° 843. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843. Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

En virtud a la normativa señalada, existe la obligatoriedad para los contribuyentes demostrar a efectos impositivos las transacciones comerciales mayores a 50.000 UFV's, es decir, deben respaldar las mismas a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de productos vendidos o comprados; consecuentemente la ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción. En ese contexto se debe hacer hincapié, que el objetivo de los medios fehacientes de pago, es validar la realización efectiva de una transacción; consecuentemente el pago parcial de compras

debidamente documentadas, no implica que las transacciones no se hubieran efectuado o que no sean válidas para fines de computo del crédito fiscal.

En el caso en estudio, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidenció que la Gerencia Distrital Oruro, para establecer la selección de la muestra de facturas relacionadas a la exportación, verificó en el SIRAT que la COMIBOL Empresa Minera Huanuni, cuyas facturas fueron observadas en el periodo fiscal febrero 2012, quien realizó la declaración de sus ingresos con la presentación de las declaraciones juradas del IVA, IT e IUE respectivos; asimismo, efectuó, mediante sistema de control cruzado las notas fiscales de dicho proveedor estableciendo que las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740 son válidas (fs. 480 y 487 de anexo 4).

De la normativa glosada precedentemente, como de los antecedentes del proceso, de la problemática planteada se evidencia que: Respecto de la Factura N° 726 emitida por COMIBOL, se evidencia que esta fue expuesta a EMV por \$us. 1.932.100,76, que al tipo de cambio 6,96 equivalente a Bs 13.447.421,29 (fs. 604 anexo 5), sin embargo la administración tributaria, consideró del monto pagado, de acuerdo a la factura: Determinación del importe efectivamente pagado alcanza a \$us. 1.630.659,91 equivalente a Bs 11.349.392,97 (fs. 596 anexo 4). El pago reconocido por la administración tributaria se encuentra inscrito en el comprobante de Bancos Dólares N° BD00040015, conforme la documental de (fs. 607 y 610 anexo 5), movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldo con el Comprobante de liquidación de Concentrados N° LC00020126 (fs. 609 anexo 5), resultando una diferencia no cancelada por parte la administración tributaria de Bs 2.098.028,32 que fue observada, por no contar con respaldo de medios fehacientes de pago, alcanzando un crédito fiscal depurado de Bs 27.744. Por otra parte se evidencia que la EMV, adjuntó el reporte "Determinación de Importe de Factura N° 726, en el que se expone el registro pormenorizado de los lotes que correspondientes al importe facturado y medios de pago (fs. 606 anexo 5), observándose la columna valor de la factura que representa el importe, la que asciende a \$us. 1.932.100,76 importe que coincide con lo detallado en la factura objeto de estudio, seguidamente de acuerdo a lo detallado en los medios fehacientes de pago por operación, considerado la columna (liquido pagable final), ascendiendo el pago a la suma de \$us. 1.630.659,91 existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago.

Por otra parte, se tiene la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 30.588,85 que corresponde a las retenciones efectuadas por EMV a su proveedor por concepto de regalías mineras, evidenciando un error en la sumatoria, siendo el importe correcto de \$us. 50.267,75 operaciones que fueron respaldadas con el Form. 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 96, 97, 100, 102, 103, 107,108, 111, 112, 113,116 y 117 las que forman parte de la factura 126, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la Regalía Minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 611 a 623 anexo 5), extremo que acredita la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 50.267,75 por concepto de Regalías Mineras constituyen Medios de Pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 126 el importe de \$us. 251.173,10 equivalente a Bs 1.748.164,78 que corresponde a la aplicación del 14,94% del valor neto para facturación de 14,94252873% del reporte (fs. 606 anexo 5), mediante e el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 227.261. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 251.173,10 equivalentes a Bs 1.748.164,78 ascendiendo a un crédito fiscal de Bs 227.261, importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera conforme a ley.

En lo que concierne a la factura 727, se observa que la empresa Metalúrgica Vinto, presentó el reporte (fs. 626 anexo 5), verificando el registro detallado de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, el importe de la factura de \$us. 1.297,18 coincidente con el detallado en la factura objeto de análisis, detallando los medios fehacientes de pago por la operación considerando la columna liquido pagable final cuyo pago asciende a \$us. 1.086.812,24 existiendo una diferencia sin respaldo de 210.814,94.

En lo que respecta a la columna Regalías Mineras se observa un total de \$us. 37.253,09 que corresponde a las retenciones efectuadas por EMV a su proveedor, se advierte un error en la sumatoria siendo el correcto \$us. 42.123,41 operaciones que fueron respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera correspondiente al periodo febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 67, 68, 74, 75, 78, 88, 92, 93 y 98 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) las que forman parte de la factura 127, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 631-640 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577.

Concluyendo que las retenciones efectuadas por \$us. 42.123,41 por concepto de Regalías Mineras, constituyen Medios de Pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 127 a \$us. 168.691,53 equivalente a Bs 1.174.093,05 que corresponde a la aplicación del 14,94% del valor neto base para facturación de 14,94252873% del Reporte (fs. 626 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 152.632. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 168.691,53 equivalentes a Bs 1.174093,05 ascendiendo a un crédito fiscal de Bs 152.632, importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera conforme a ley. Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 727, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones efectuadas.

En lo que concierne a la factura 729, esta fue emitida a la EMV por \$us. 1.892.573,44 al cambio de Bs 6,96, equivalente a Bs 13.172.311,14 (fs. 641 anexo 5), pero la administración tributaria, para la depuración del crédito fiscal, consideró la información del monto

pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 1.595.249.64 equivalente a Bs 11.102.937.49 (fs. 596 anexo 4).

Que, a (fs. 644 y 647 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00040015, y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020129 (fs. 646 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 2.069.373.65 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, alcanzando crédito fiscal deudado de Bs 269.019.

Por su parte La EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 729 exponiendo el registro de los lotes correspondientes al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura que asciende a \$us. 1.892.573.44, coincidente con lo detallado en la factura objeto de estudio. Por otra parte se detalla los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 1.595.249.64, existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de 297.323.80.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 48.611.13 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de regalías mineras, evidenciándose un error en la sumatoria, siendo el importe correcto \$us. 51.289.25 operaciones que fueron respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 114, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 125 y 126 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 129, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 649 y 657 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 51.289.25 por concepto de regalías mineras, constituyen medios de pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 129 el importe de \$us. 246.034.55 equivalente a Bs 1.712.400.47 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación de 14.94252873% del reporte (fs. 643 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acredita pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 222.612. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 246.034.55 equivalentes a Bs 1.712.400.47 ascendiendo a un crédito fiscal de Bs 222.612, importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera conforme a ley. Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 729, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las operaciones efectuadas. Respecto a la Factura N° 730, emitida a la EMV por \$us. 1.667.693.61 al cambio de Bs 6.96, equivalente a Bs 11.607.147.53 (fs. 658 anexo 5), pero la AT, para la depuración del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio, la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 1.401.718.44 equivalente a Bs 9.755.960.34 (fs. 596 anexo 4).

Que, a (fs. 661 y 664 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002, y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020130 (fs. 663 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 1.851.178.18 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 240.654.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 730 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 1.667.693.61 coincidente con lo detallado en la Factura N° 730. Asimismo, se detalla los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 1.401.718.44, existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de 265.975.17.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 49.175.00 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, y 5 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 730, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la Regalía Minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 666 y 673 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 49.175 por concepto de Regalías Mineras, constituyen Medios de Pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 730 el importe de \$us. 216.800.17 equivalente a Bs 1.508.929,18 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación de 14.94252873% del Reporte (fs. 660 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acredita pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 196.161. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 216.800.17 equivalentes a Bs. 1.508.929.18 ascendiendo a un crédito fiscal de Bs. 196.161, importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera conforme a ley. Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 730, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas.

Factura N° 731, emitida por COMIBOL, emitida a la EMV por \$us. 1.272.497.38, equivalente a Bs 8.856.581.16 (fs. 674 anexo 5), pero la administración tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio, la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 1.066.886,61 equivalente a Bs 7.425.530.81 (fs. 596 anexo 4).

Que (a fs. 677 y 680 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD000500017, y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020128 (fs. 679 anexo 5), resultando una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 1.431.050.96 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 186.037.

Por otra parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 730 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 1.272.497.38 coincidente con lo detallado en la Factura N° 731.

Por otra parte se detalla los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna líquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 1.066.886.61, existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de 205.610.77.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 40.186.11 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 99, 101, 104, 105, 106, 109, 110, 115 y 124 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 731, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 682 y 690 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 40.186.11 por concepto de Regalías Mineras, constituyen Medios de Pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 731 el importe de \$us. 165.424.66 equivalente a Bs 1.151.355.63 importe que corresponde a la aplicación del 14,94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del Reporte (fs. 676 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 149.676. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 165.424.66 equivalentes a Bs 1.151.355.63 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 149.676, importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera conforme a ley. Concluyendo que existiendo observaciones al crédito fiscal en la factura N° 731, la instancia competente, deberá realizar nuevo análisis e incorporar las observaciones efectuadas por este Tribunal Supremo de Justicia.

En lo concerniente a la Factura N° 732, emitida por COMIBOL a la EMV por \$us. 106.492.62 equivalente a Bs 741.188.64 (fs. 691 anexo 5), la administración tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio, siendo que la determinación del importe pagado alcanzaría \$us. 88.812.01 equivalente a Bs 618.131.59 (fs. 596 anexo 4).

Que (a fs. 694 y 6697 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020131 (fs. 696 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 123.057.05 que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 15.997.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 732 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 106.492.62 coincidente con lo detallado en la Factura N° 732.

Además, se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna líquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 88.812.01, existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de 17.680,61.

En lo que concierne a la columna regalías mineras, por un total de \$us. 3.836.57 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 91, (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 732, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 699 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 3.836.57 por concepto de regalías mineras, constituyen medios de pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 732 el importe de \$us. 13.844.04 equivalente a Bs 96.354.52 importe que corresponde a la aplicación del 14,94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del Reporte (fs. 693 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 12.526. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a la diferencia sin respaldo de \$us. 13.844.04 equivalentes a Bs 96.354.52 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 12.526, importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera de \$us. 3.836.57.

Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 732, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones efectuadas.

En relación de la Factura N° 734, emitida a la EMV por \$us. 152.554.78 al cambio en dólares de Bs 6.96, equivalente a Bs 1.061.781.27 (fs. 700 anexo 5), por su parte la administración tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del

monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio, por lo cual la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 127.307.64 equivalente a Bs 886.061.16 (fs. 596 anexo 4).

Que (a fs. 703 y 707 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020139 (fs. 705 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 175.720.09 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 22.844.

La EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 734 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 152.554.78 coincidente con lo detallado en la Factura N° 734.

Por otra parte se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo desembolso asciende según comprobante a \$us. 127.307.64 existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de \$us. 25.247.14.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 5.4153.02 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en el lote 139, (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 734, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 709 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 5.415.02 por concepto de regalías mineras, constituyen medios de pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 734 el importe de \$us. 19.832.12 equivalente a Bs 138.031.56 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del reporte (fs. 702 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acredita pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 17.944. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 19.832.12 equivalentes a Bs. 138.031.56 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 17.944 importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera, de \$us. 5.415.02.

Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 734, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas.

Factura N° 735 emitida por COMIBOL, a la EMV por \$us. 237.728.03 cambio en dólares de Bs 6.96, equivalente en Bs 1.654.587.09 (fs. 711 anexo 5), la administración tributaria para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 195.530.38 equivalente a Bs 1.360.891.44 (fs. 596 anexo 4).

Que (a fs. 714 y 718 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020140 (fs. 716 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 293.695.64 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 38.180.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 735 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 237.728.03 coincidente con lo detallado en la Factura N° 735.

Además se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 195.530.38 existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de 42.197.65.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 11.293.01 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 1, 2, 4, 5 y 6 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 735, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 720 y 724 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 11.293,01 por concepto de Regalías Mineras, constituyen Medios de Pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 735 el importe de \$us. 30.904.64 equivalente a Bs 215.096.29 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del reporte (fs. 713 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acredita pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 27.963. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 30.904.64 equivalentes a Bs 215.096.29 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 27.693 importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera de \$us. 11.293.01.

Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 735, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas.

En lo que respecta a la factura N° 736, emitida a la EMV por \$us. 140.699.33 al cambio en dólares de Bs 6.96, equivalente en Bs 1979.267.34 (fs. 726 anexo 5), sin embargo la administración tributaria para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 112.114.05 equivalente a Bs 780.313.79 (fs. 596 anexo 4).

Que, (a fs. 729 y 733 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020141 (fs. 731 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 198.953.55 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 25.864.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 736 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 140.699.33 coincidente con lo detallado en la Factura N° 736.

Por otra parte se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 112.114.05 existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de 28.585.28.

En lo que concierne a la columna regalías mineras, por un total de \$us. 10.294.37 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 10 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 735, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 735 y 744 anexo 5), extremo que acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Por lo manifestado, las retenciones efectuadas por \$us. 10.294.37 por concepto de regalías mineras, constituyen medios de pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 736 el importe de \$us. 18.290.91 equivalente a Bs 127.304.73 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del reporte (fs. 728 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 16.550. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 18.290.91 equivalentes a Bs 127.304.73 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 16.550 importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera de 10.294.37. Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 736, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas.

En lo que respecta a la factura N° 737, también emitida a la EMV por \$us. 176.207.56 al cambio en dólares de Bs 6.96, equivalente en Bs 1.226.404.62 (fs. 745 anexo 5), sin embargo la administración tributaria para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 141.726.04 equivalente a Bs 986.413.24 (fs. 596 anexo 4).

Que, (a fs. 748 y 752 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020142 (fs. 750 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 239.991.38 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 31.199.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 737 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 176.207.56 coincidente con lo detallado en la Factura N° 737.

Por otra parte se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 141.726.04 existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de \$us. 34.481.52.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 11.574.54 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 737, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la Regalía Minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 754 y 762 anexo 5), extremo que conforme obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577, acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Por lo manifestado, la retención efectuada por \$us. 11.574.54 por concepto de Regalías Mineras, constituyen Medios de Pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 737 el importe de \$us. 22.906.98 equivalente a Bs 159.432.58 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del reporte (fs. 747 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 20.726. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 22.906.98 equivalentes a Bs 159.432.58 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 20.726 importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera conforme a ley.

Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 737, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas.

Respecta a la factura N° 738 emitida por COMIBOL a la EMV por \$us. 1.363.434.91 al cambio en dólares de Bs 6.96, equivalente en Bs. 9.489.506,97 (fs. 764 anexo 5), sin embargo la administración tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 1.151.615.46 equivalente a Bs 8.015.243.60 (fs. 596 anexo 4).

Que (a fs. 767 y 771 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050009 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020136 (fs. 769 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 1.474.263.37 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 191.654.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 738 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 1.363.434.91 coincidente con lo detallado en la Factura N° 738.

Por otra parte se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 1.151.615.46 existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de \$us. 211.819.45.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 34.572.91 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 76, 77, 79, 80, 81, 82, 83 y 84 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 738, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la Regalía Minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 773 y 780 anexo 5), extremo que conforme obligación prevista en el art. 21 del D.S. N° 29577, acredita el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Por lo manifestado, la retención efectuada por \$us. 34.572,91 por concepto de regalías mineras, constituyen medios de pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 738 el importe de \$us. 177.246.54 equivalente a Bs 1.233.635.92 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del reporte (fs. 766 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acredita pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 160.373 importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera. Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 738, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas.

En lo concerniente a la factura N° 739 emitida por COMIBOL, a la EMV por \$us. 1.550.48.30 al tipo de cambio de Bs 6.96, equivalente en Bs 10.791.342.89 (fs. 786 anexo 5), sin embargo la administración tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 1.305.059.41 equivalente a Bs 9.083.213.49 (fs. 596 anexo 4).

Que (a fs. 785 y 788 del anexo 5), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020137 (fs. 787 anexo 5), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 1.708.129.39 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 222.057.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 739 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que asciende a \$us. 1.550.480.30 coincidente con lo detallado en la Factura N° 739.

Por otra parte se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 1.305.059.41 mas \$us. 4.179.97 por el costo de manipuleo, existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de \$us. 245.420.89.

En lo que concierne a la columna regalías mineras, por un total de \$us. 39.678.48 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de Regalías Mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 boleta de pago de la regalía minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 85, 86, 87, 89, 90, 94, 95 y M-004 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 739, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 799 y 806 anexo 5), acredita por el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Por lo relacionado, la retención efectuada por \$us. 39.678.48 por concepto de regalías mineras, constituyen medios de pagos válidos, además se evidencia una diferencia de \$us. 4.179.97, que corresponde al pago por manipuleo de concentrados que fueron descontados en la liquidación final, conforme verifica la nota EMV-C-0175/2012, correspondiente a las facturas 79 y 80, contabilizadas y pagadas por EMV (fs. 790, 792, 794 y 796), resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 739 el importe de \$us. 201.562.44 equivalente a Bs 1.402.874.58 importe que corresponde a la aplicación del 14,94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del Reporte (fs. 784 anexo 5), mediante el cual el sujeto pasivo no acredita pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 182.374. Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 201.562.44 equivalentes a Bs. 1.402.874.58 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 182.374 importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la Regalía Minera conforme a ley.

Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 739, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas.

Finalmente respecto de la factura N° 740, emitida a la EMV por \$us. 809.509.98 al cambio en dólares de Bs 6.96, equivalente en Bs 5.634.189.46 (fs. 807 anexo 6), sin embargo la administración tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, de acuerdo a la factura objeto de estudio la determinación del importe pagado alcanza a \$us. 680.352.78 equivalente a Bs 4.735.255.35 (fs. 596 anexo 4).

Que (a fs. 810 y 813 del anexo 6), se encuentra registrado el pago en el Comprobante de Bancos Dólares N° BD00050002 y movimiento de Cuentas Banco Central de Bolivia y respaldado con el comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC00020138 (fs. 812 anexo 6), resultado una diferencia no cancelada a criterio de la administración tributaria de Bs 898.934.11 misma que fue observada por no contar con respaldo de los medios fehacientes de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza a Bs 116.861.

Por su parte la EMV, presentó de la determinación del importe de la factura N° 740 exponiendo el registro detallados de los lotes que corresponden al importe facturado y sus medios de pago, en el que se observa el total del importe de la factura y los medios de pago que totaliza a \$us. 809.509.98 coincidente con lo detallado en la Factura N° 740.

Por otra parte se especifica los medios fehacientes de pago por las operaciones considerando la columna liquido pagable final, cuyo pago asciende según comprobante a \$us. 680.352.78 existiendo una diferencia sin respaldo de medios de pago de \$us. 129.157.20.

En lo que concierne a la columna Regalías Mineras, por un total de \$us. 23.920.90 correspondiente a las retenciones por EMV a su proveedor por concepto de regalías mineras, operaciones respaldadas con el Form. 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera, correspondiente al periodo fiscal febrero 2012, observándose el cuadro desglosado (Retención Regalías Mineras) evidenciándose las retenciones efectuadas en los lotes 134, 135, 136, 137 y 138 (fs. 598, 600 y 603 anexo 4 y 5) mismas que forman parte de la factura 740, asimismo las retenciones finales por lote, evidenciándose la retención de la regalía minera, documentación respaldada por el empleado encargado de la compra de minerales (fs. 815 y 819 anexo 6), acredita por el sujeto pasivo la retención indicada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Por lo relacionado, la retención efectuada por \$us. 23.920.90 por concepto de regalías mineras, constituyen medios de pagos válidos, resultando la diferencia sin respaldo, por la Factura 740 el importe de \$us. 105.236.30 equivalente a Bs 732.444.65 importe que corresponde a la aplicación del 14.94% del valor neto base para facturación expuesto en la columna de 14.94252873% del Reporte (fs. 809 anexo 6), mediante el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno, ascendiendo al crédito fiscal en la suma de Bs 95.218.

Por consiguiente existe una diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago correspondiente a \$us. 105.236,30 equivalentes a Bs 732.444.65 ascendiendo a crédito fiscal de Bs 95.218 importe que según los medios fehacientes de pago es menor a lo determinado por la administración tributaria, debido a que no se consideró como medio fehaciente de pago la retención de la regalía minera.

Por lo que existiendo observaciones a la factura N° 740, corresponde efectuar nuevo análisis de acuerdo a las observaciones realizadas conforme a ley.

Concluyendo que el SIN Oruro, pretende hacer ver que la EMV, no hubiera presentado lo establecido por la normativa legal, sin embargo, en lo que respecta al núm. 11 del art. 66 de la L. N° 2492, la EMV respaldó las operaciones de devolución impositiva a través de facturas, cheques y tarjetas de crédito, consiguientemente no correspondía el desconocimiento del crédito fiscal de las facturas, pues al haber existido ausencia de respaldo hubiera aplicado la última parte del citado artículo, es decir, la presunción de la inexistencia de la transacción, aspecto que no ocurrió.

Con referencia al núm. 4 del art. 70 de la L. N° 2492 y el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, la EMV, la empresa minera, demostró, las actividades de operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales y por lo mencionado líneas arriba no corresponde la depuración de las sumas alegadas por la administración tributaria, respecto a las facturas observadas.

En consecuencia, con relación al análisis de los medios fehacientes de pago; corresponde aceptar la devolución del crédito fiscal el importe de \$us. 373.627.32 con referencia de las retenciones por regalías mineras, resultando declarar el importe de Bs 1.482.015, emergente de las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739 y 740, como no sujeto a devolución por no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras, de donde se concluye que la AGIT, aplicó correctamente la normativa vigente, al dejar sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs 341.840, por el periodo febrero 2012.

Respecto al segundo punto de la controversia, referente a que la regalía minera no formaría parte del importe facturado, primeramente debemos determinar: cuál es la importancia de la retención por regalías mineras y si este se constituye en un medio fehaciente de pago. A tal efecto el Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regális*, regio) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

Por otro lado, la L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regulatorio e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una regalía minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la

Empresa Minera Vinto, están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que la EMV es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el comprobante de pago de las regalías mineras es un documento fehaciente que evidencia no solo la existencia de una transacción sino el pago de la misma; sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) es simplemente un agente de retención motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como acertadamente entendió la autoridad demandada en la resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde no acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la regalía minera no es sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal.

Asimismo, se debe puntualizar que conforme al art. 1 de la L. N° 3787, que sustituye al Título VIII del Libro Primero de la L. N° 1777 (Código de Minería), quienes realicen las actividades mineras, cuya base de cálculo es el valor bruto de la venta, que resulta de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotizaciones; también, se establece que la misma se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el Libro de Ventas Brutas Control RM, en tanto que el comprador descontará el importe de la RM, liquidado a sus proveedores que se asentará en el Libro llamado Compras Control RM.

Por otra parte el D.S. N° 29577 en su art. 4 párrafo I dispone que para metales o minerales metálicos, que cotizan en el mercado internacional, el valor bruto de la venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino del metal por su cotización oficial. El art. 12 del meritado D.S. dispone que, en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales tienen la obligación de retener el importe de la RM liquidada a sus proveedores.

Que, el art. 5 de la L. N° 843, determina que la base imponible del IVA es el precio neto de la venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, asimismo el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor deberá emitir la factura, y debe incluir el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el art. 8 de la citada ley.

De lo relacionado se advierte que, el vendedor en el precio de la venta, no debe incluir el valor que corresponde a la regalía minera, pues siendo el precio neto de la venta aquel se puede obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de la venta y que a efectos de devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser entregado al exportador. En el caso de comercialización o venta de minerales se rige por la cotización internacional, el valor bruto de la venta no incluye el IVA, por lo que en las ventas en el mercado interno, el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota afectiva, para su facturación, en tanto que la regalía minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del valor bruto de la venta, es decir sin la aplicación del IVA, en consecuencia, estos gravámenes, si bien consideran el valor bruto de venta como base para su cálculo, son independientes de su liquidación.

En ese contexto, se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA, la EMH, como vendedor de mineral y obligado a facturar, no incluyó la RM como manifiesta la administración tributaria, toda vez que las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto, sobre los cuales se aplicó la alícuota efectiva del IVA, no tomó en cuenta el valor que corresponde a la regalía minera y en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de la venta, es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor EMV.

Situación reflejada en los documentos de resumen de liquidaciones finales por lotes elaborados por la EMV, donde el saldo a cobrar resulta de decantar el valor neto de ventas (que no incluye el IVA) el total de la regalía minera, sin embargo, esta forma de reconocimiento, del saldo acreedor por parte de EMV, no afecta la base imponible del IVA, pues no incluye el importe facturado, por concepto de regalía minera.

De donde se concluye que la regalía minera no forma parte del importe facturado por la EMV, como tampoco resulta ser cierto lo aseverado por la administración tributaria en el sentido de que la EMV estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA con componente de la regalía minera, sino que los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor en cada liquidación, por lo que resulta no ser evidente la apreciación de la administración tributaria.

En respuesta al tercer punto de la controversia, el SIN Oruro al plantear demanda contenciosa contra la resolución de Recurso Jerárquico N° 2078/2013, demandando la suma de 341.840, por Regalía Minera de las Facturas objeto de estudio; de la documentación presentada por el SIN Oruro, se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la Regalía Minera como establece la administración tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toman en cuenta el valor que corresponde a la regalía minera, por el contrario en la determinación de saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de la venta (contenido fino para cotización oficial), es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor COMIBOL.

Extremo que también se reflejan en los documentos "Detalle de Liquidaciones Finales Facturas por Lotes" elaboradas por COMIBOL, resultando el saldo a cobrar de descontar al valor neto de ventas (que no incluye el IVA), el total de la regalía Minera, sin embargo, esta forma de reconocimiento de saldo acreedor por parte de COMIBOL, no afecta la base imponible del IVA, pues no incluye en el importe facturado el concepto de la regalía minera, por lo que las observaciones por parte de la administración tributaria, sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación no tienen asidero legal.

De donde se concluye que la resolución de Recurso Jerárquico N° 2078 de 15 de noviembre de 2013, fue resuelta en apego estricto a la normativa legal vigente.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° 2078, sobre la base de leyes incorrectamente aplicadas, al contrario, la resolución fue fundamentada y resuelta en apego estricto a la normativa pertinente al caso.

Respecto a que la Regalía Minera no formaría parte del importe facturado, no es correcta la apreciación de la Administración Tributaria, en cuanto la EMV, habría solicitado la devolución del crédito fiscal IVA con componentes de la regalía minera, sino que los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor, en cada liquidación, por lo que corresponde en el análisis de dichos importes como medios fehacientes de pago validados para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución, lo cual fue determinado en la resolución jerárquica para nuevo estudio.

Por lo expuesto, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, coincide con la determinación asumida por la AGIT en la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2078/2013 de 15 de noviembre de 2013, dictada conforme a los antecedentes y a la normativa aplicable al caso, por lo que se evidencia que la decisión de Revocar Parcialmente la Resolución de Alzada, ARIT-LPZ/RA 0957/2013 de 26 de agosto de 2013, en la parte referida a las compras que no cuentan con sustento de medios fehacientes de pago, según lo establecido en el art. 66-11; 70-4 y 5 de la L. N° 2492; 37 del D.S. N° 27310, modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. 27874, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal parcial por los medios fehacientes de pago correspondientes a las facturas Nos. 726, 727, 729, 730, 731, 732, 734, 735, 736, 737, 738, 739 y 740, emitidas por COMIBOL EMPRESA Minera Huanuni y mantener firme la revocación por las retenciones efectuadas por concepto de regalías Mineras y el pago de las Facturas 79 y 80 por el costo del manipuleo, los mismos que se constituyen en medios de pago válidos, dejando sin efecto la observación por medios fehacientes de pago por Bs 341.840, es la correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 48 a 52, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J. Sandy Tapia, en su condición de Gerente Distrital Oruro a.i., del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2078/2013 de 15 de noviembre (fs. 21 a 46 y vta.).

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



372

**Gerencia Distrital Oruro del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 48 a 55, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2157/2013 de 2 de diciembre (fs. 33 a 46), el memorial de contestación de fs. 84 a 87, la réplica de fs. 98 a 100, la dúplica de fs. 103 y vuelta, el apersonamiento del tercero interesado a través del memorial de fs. 116 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Verónica J. Sandy Tapia, en su condición de Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0594-13 de 31 de diciembre (fs. 47), se apersonó por memorial de fs. 48 a 55, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., aplicables supletoriamente por

disposición del numeral 2 del art.74 de la L. N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa contra la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2157/2013 de 15 de diciembre.

Efectuó una larga relación de antecedentes del proceso en sede administrativa, sintetizándose los mismos en los siguientes hechos puntuales:

A.- R.D. N° 130/2006.

Que el 19 de abril de 2005 se generó la Orden de Verificación Interna N° 82/2356, respecto del contribuyente Wagner Ramiro Cabrera Fernández, con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a los períodos marzo, abril y mayo de 2003, habiendo sido notificada de manera personal el 20 de abril de 2005.

Que el 22 de abril de 2007, se emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 033/2005, al haberse producido el incumplimiento del contribuyente, del deber formal de presentación de la documentación solicitada dentro del plazo previsto, sancionándole con una multa equivalente a UFV 1.000,- de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0021-04.

Que el 17 de abril de 2006, se emitió la Vista de Cargo N° 40060VI82/2356/013/2006, estableciéndose como resultado de información obtenida por terceros, una deuda tributaria equivalente a UFV 40.116,-

Que el 19 de junio de 2006, se emitió la R.D. N° 130/2006, que determinó una deuda tributaria de UFV 56.831,- por concepto de tributos adeudados e intereses, correspondientes a los períodos marzo, abril y mayo de 2003, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), notificada mediante cédula el 12 de julio de 2006.

A continuación detalló la remisión del expediente a la Unidad de Cobranza Coactiva del Servicio de Impuestos Nacionales para su ejecución, la emisión del Proveído de Inicio de Ejecución tributaria (PIET), así como la remisión de notas de medidas coactivas el 18 de agosto de 2006, al Organismo Operativo de Tránsito, H. Alcaldía Municipal de Oruro, Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros, Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras, al Registro de Derechos Reales y al Director Departamental de Migración, señalando más adelante también a la Cooperativa de Telecomunicaciones de Oruro (COTEOR).

Refirió que el 22 de abril de 2013, el contribuyente presentó un memorial solicitando la prescripción, el que fue respondido a través del Proveído N° 24-00625-13, expresando que no corresponde la solicitud en etapa de ejecución.

B.- R.D. N° 437/2007.

Que el 15 de mayo de 2007 se generó la Orden de Verificación Interna N° 62201519, respecto del contribuyente Wagner Ramiro Cabrera Fernández, con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a los períodos julio de 2003, así como febrero y abril 2004.

Que el 22 de agosto de 2007, se emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 177/2007, al haberse producido el incumplimiento del contribuyente, del deber formal de presentación de la documentación solicitada dentro del plazo previsto, sancionándole con una multa equivalente a UFV 1.000,- de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0021-04.

Que el 22 de agosto de 2007, se emitió la Vista de Cargo N° 000622001591/077/2007, estableciéndose como resultado de información obtenida por terceros, una deuda tributaria equivalente a UFV 71.678,-

Que el 23 de noviembre de 2007, se emitió la R.D. N° 437/2007, que determinó una deuda tributaria de UFV 101.423,- por concepto de tributos adeudados e intereses, correspondientes a los períodos julio 2003, así como febrero y abril de 2004, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), notificada mediante cédula el 12 de diciembre de 2007.

A continuación detalló la remisión del expediente a la Unidad de Cobranza Coactiva del Servicio de Impuestos Nacionales para su ejecución, la emisión del Proveído de Inicio de Ejecución tributaria (PIET), así como la remisión de notas de medidas coactivas el 18 de abril de 2008, al Organismo Operativo de Tránsito, H. Alcaldía Municipal de Oruro, Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros, Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras, al Registro de Derechos Reales y al Director Departamental de Migración.

Refirió que el 22 de abril de 2013, el contribuyente presentó un memorial solicitando la prescripción, el que fue respondido a través del Proveído N° 24-00625-13, expresando que no corresponde la solicitud en etapa de ejecución.

Que el 14 de junio de 2013 se notificó a la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales con la interposición de recurso de alzada, impugnando el Proveído N° 24-00625-13, emitiéndose producto de ello, la Resolución ARIT-LPZ/RA 0893/2013 de 2 de septiembre que revocó parcialmente el proveído impugnado.

Que deducido recurso jerárquico, se pronunció la Resolución AGIT-RJ 02157/2013 de 2 de diciembre de 2013, confirmando la pronunciada en alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Respecto de la prescripción de los períodos febrero y abril de 2004, citó el sub numeral viii del punto IV.3.3. de la fundamentación jurídica de la resolución jerárquica impugnada, para referirse luego a la analogía y subsidiariedad a que hacen referencia los artículos 5 y 74 de la L. N° 2492, manifestando que corresponde la aplicación de los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., reiterando que no se produjo la inactividad; es decir, que el sujeto activo no dejó de ejercer su derecho.

Argumentó que no es correcto indicar que las solicitudes de información a diferentes instituciones para que se haga efectivo el cobro coactivo no está establecido en la L. N° 2492; que una vez que la resolución determinativa adquiere ejecutoria, le sigue otra etapa que es el

cobro coactivo, en las condiciones señaladas por el art.110 de la L. N° 2492, preguntándose a continuación, que si no es de ese modo, cuál sería la manera de hacer efectivo el cobro de los adeudos tributarios.

Aclaró que la administración tributaria en ningún momento dejó inactivas las acciones de cobro, por lo que los períodos cuyo cobro se persigue en el presente caso, no se encuentran prescritos.

Hizo referencia a lo dispuesto por el art. 59 de la L. N° 2492, alegando que el cómputo correspondiente a los períodos febrero y abril de 2004, deberá ser realizado considerando la disposición contenida en el art.60 de dicha norma, tomando en cuenta el término de la prescripción de 4 años; además, que en este caso, el PIET N° 1560/2008 se encuentra en etapa de remate, por lo que el inmueble con folio real N° 4011010017290 se encuentra con medidas previas a dicho acto, demostrándose que no existe inacción de parte de la administración tributaria.

Indicó que la Autoridad Jerárquica, sin realizar la revisión o tener sustento legal, señaló que se encontrarían prescritos los títulos de ejecución tributaria, como la R.D. N° 437/2007, pero que el Servicio de Impuestos Nacionales ejerció su derecho al cobro, tomando en cuenta lo dispuesto por el art.59 de la L. N° 2492, además de considerar el art.61 del mismo cuerpo normativo.

Redundó sobre las solicitudes de información y las medidas adoptadas a través de la remisión de notas a las instituciones cuyo detalle se describió líneas arriba, además que la condición para que opere la prescripción es la inactividad para efectuar el cobro, lo que en este caso no ocurrió.

I.2.2.- Invocó la aplicación de L. N° 291, modificatoria del art. 59 de la L. N° 2492, según cuyo parág. IV, la facultad ejecutar la deuda tributar es imprescriptible; y que siendo que en el presente caso la deuda determinada se encontraba en etapa de ejecución, la facultad de cobro de la administración tributaria es imprescriptible.

Del mismo modo, demandó la aplicación del art. 324 de la C.P.E., en sentido que no prescribirán las deudas por daño económico al Estado, aplicable por los principios de primacía constitucional y jerarquía normativa de acuerdo con lo que dispone el art. 410 de la misma.

Agregó que encontrándose el proceso en etapa de ejecución, no puede existir impugnación al Proveído N° 24-00625-13 de 15 de mayo, insistiendo en la aplicación del art.5 del D.S. N° 27310 y de los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., además que la prescripción solo operan frente a la inactividad del acreedor, lo que en el presente caso no sucedió. Que, la obligación tributaria contenida en la R.D. N° 437/2007 de 23 de noviembre y en el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 01560/2008 de 10 de abril, no prescribió, encontrándose vigente la facultad de cobro y ejecución de la misma.

Sostuvo que los actos de la Administración Tributaria se desarrollaron sobre la base de la observación de los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, además de respetar los derechos y garantías constitucionales.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda y en consecuencia se confirme el Proveído N° 25-06258-13 de 15 de mayo, manteniéndolo firme y subsistente.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 59 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Wagner Ramiro Cabrera Fernández, en el domicilio ubicado en "...Avenida del Ejército N° 251 entre Brasil de la ciudad de Oruro...", comisionando su diligenciamiento a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Oruro.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 7 de mayo de 2014 como consta a fs. 77, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 79 y recibida según cargo de la vuelta, disponiéndose por providencia de fs. 80, su arrimo al expediente, con noticia contraria.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. a 84 a 87, fue providenciado a fs. 88, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 82), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Manifestó que el memorial de demanda es una reproducción de los fundamentos expuestos en la fase recursiva en instancia administrativa y carente de carga argumentativa.

II.1.- Dijo que la R.D. N° 0437/2007 de 23 de noviembre, que establece las obligaciones tributarias del sujeto pasivo por los períodos febrero y abril de 2004, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), fue notificada el 18 de febrero de 2007, siendo evidente que la administración tributaria ejerció sus facultades de determinación dentro de los 4 años que prevé el art.59 de la L. N° 2492.

Que emitido el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 1560/2008 de 10 de abril, fue notificado el 14 de abril de 2008, iniciándose el cómputo del término de la prescripción para la ejecución tributaria, a partir de ese momento, es decir, desde el 15 de abril de 2008.

Que por otra parte, es evidente que la administración tributaria efectuó las medidas coactivas que señaló en su demanda, mediante la remisión de notas a las instancias que refirió, pero que la L. N° 2492 no reconoce tales medidas como causales de suspensión o interrupción del cómputo del término de la prescripción, las que se encuentran expresamente establecidas en los artículos 61 y 62 de la norma citada, por lo que en consecuencia, al no haberse hecho efectivo el cobro de la deuda a la fecha, la misma se encuentra prescrita.

II.2.- Respecto de la aplicación del art. 324 de la C.P.E., manifestó que en la interpretación de dicha norma, debe considerarse lo que establece la disposición adicional 5ta. de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que modificó el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de la prescripción establecido en la L. N° 2492, se encuentra plenamente vigente, con la modificación señalada, además de la consideración de la L. N° 317, determinando que la imprescriptibilidad en materia tributaria, solo está dispuesta respecto de la facultad de ejecutar la deuda determinada, en las condiciones establecidas por las Leyes N° 291 y 317, en vigencia desde el 11 de diciembre de 2012.

Que en consecuencia, en el caso de autos, se trata de deudas cuya ejecutoriedad se produjo con anterioridad a la vigencia de las modificaciones citadas, no correspondiendo su aplicación. Pero que además, debe tenerse presente que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que versa sobre las facultades de la administración tributaria como consecuencia del no ejercicio del derecho al cobro durante el tiempo fijado por la norma.

II.3.- En relación con el principio de favorabilidad, manifestó que de acuerdo con lo dispuesto por el art. 150 de la L. N° 2492 y la S.C. N° 1642/2010-R de 15 de octubre, al existir disposición expresa en cuanto a las reglas de la prescripción en la Disposición Transitoria Primera del D. S. N° 27310, no es procedente lo invocado por el sujeto pasivo, por lo que correspondió a la instancia jerárquica, revocar parcialmente el Proveído N° 24-00625-13 de 15 de mayo, declarando prescrita la facultad de la administración tributaria de ejecución por los períodos febrero y abril de 2004, manteniendo firme y subsistente el rechazo a la solicitud de prescripción del IVA e IT por los períodos marzo, abril, mayo y julio de 2003.

Sostuvo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la endeble demanda interpuesta carece de sustento jurídico tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.3.- Pettitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 2157/2013 de 2 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se remitió el memorial de réplica inicialmente vía fax, presentándose luego el original que cursa de fs. 98 a 100, a través del cual se reiteraron los argumentos expresados en la demanda y que fue providenciado a fs. 101, admitiéndose la personería de Verónica Jeannine Sandy Tapia en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0475-14 de 25 de septiembre, (fs. 97) y teniéndose la presentada, se corrió en traslado para la réplica, cuyo memorial fue presentado a fs. 103 y vuelta, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 104, se ordenó su reserva hasta la devolución de la orden instruida, debidamente diligenciada al tercero interesado.

Devuelta la orden instruida librada para la notificación al tercero interesado, mediante memorial de fs. 125, diligenciada como consta por la notificación de fs. 123, se providenció a fs. 126, disponiendo su arribo al expediente, con noticia de partes; y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, a fs. 130 se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad general de impugnación tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 437/2007 de 23 de noviembre (fs. 32 a 36, Anexo 2), habiendo sido notificada al sujeto pasivo mediante cédula, el 18 de diciembre de 2007, como consta a fs. 39 vuelta, Anexo 2).

III.2.- Cursa a fs. 50 del Anexo 2, el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1560/2008 de 10 de abril, por el que se dispuso: "...se realizarán las medidas coactivas correspondientes, conforme establece el art. 110° de la L. N° 2492, por el monto de Bs. 134.912,- cabe aclarar que el mencionado importe será actualizado a momento de cancelar la totalidad de la deuda tributaria."

III.3.- Por memorial de fs. 91 a 94 del Anexo 2, el sujeto pasivo solicitó la prescripción de la obligación tributaria por los períodos correspondientes a marzo, abril, mayo y julio de 2003, como febrero y abril de 2004, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT).

III.4.- La respuesta a la solicitud referida fue dada a través del Proveído N° 24-00314-11 de 18 de abril (fs. 95, Anexo 2), a través del cual la Administración Tributaria señaló que "...la Resolución Determinativa al ser en (sic) un acto no impugnado, ni pagado, se constituye firme, emitiéndose el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1360/2008, por lo tanto no ha lugar a lo solicitado." (Sic).

III.5.- Interpuesto recurso de alzada por el sujeto pasivo, mediante memorial de fs. 3 a 7 de antecedentes administrativos (Anexo 1), fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0893/2013 de 3 de septiembre (fs. 56 a 66, Anexo 1), determinando revocar parcialmente el Proveído N° 24-00625-13 de 15 de mayo, manteniendo en consecuencia firme y subsistente el rechazo a la solicitud de prescripción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) por los períodos fiscales marzo, abril, mayo y julio de 2003, contenido en los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 181/2006 y 1560/2008; y deja sin efecto por prescripción, la ejecución tributaria del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los períodos fiscales de febrero y abril de 2004.

III.6.- Como consecuencia de lo anterior, la Administración Tributaria dedujo recurso jerárquico impugnando la resolución pronunciada en alzada, como consta por el memorial de fs. 105 a 107 del Anexo 1, habiendo sido resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 2157/2013 de 2 de diciembre (fs. 158 a 172, Anexo 1), decidiendo confirmar la resolución pronunciada en alzada.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución impugnada confirmando la de alzada, que declaró la prescripción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los períodos fiscales febrero y abril de 2004, incurrió en las vulneraciones acusadas.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a lo manifestado por la Autoridad Demandada en el sub numeral viii del punto IV.3.3., de la fundamentación jurídica de la resolución jerárquica impugnada, en relación con lo dispuesto por los artículos 5 y 74 de la L. N° 2492, sobre la analogía y la subsidiariedad, corresponde el siguiente análisis.

Lo que la autoridad demandada manifestó, es: "Asimismo corresponde puntualizar que si bien es evidente que la Administración Tributaria efectuó medidas coactivas a efecto de ejecutar la deuda tributaria, mediante la remisión de notas, solicitando información sobre los bienes y fondos económicos con los que cuenta el Sujeto Pasivo; inclusive, habría realizado una hipoteca judicial como se señaló precedentemente; sin embargo, la L. N° 2492 (C.T.B.) no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción, las causales se encuentran expresamente establecidas en sus Artículos 61 y 62; por lo que, se tiene que la facultad de la Administración Tributaria para ejecutar la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 437/2007 que abarca los impuesto IVA e IT de los períodos fiscales febrero y abril de 2004, se encuentra prescrita, al no haberse hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria a la fecha."

Por su parte, el art.5 del Código Tributario, regula acerca de la fuente, prelación normativa y derecho supletorio; y el art.74 del mismo cuerpo legal, sobre los principios, normas principales y supletorias, en materia tributaria, aclarando que ninguno de los referidos artículos hace alusión a la analogía; instituto que se encuentra descrito y regulado por el art.8 de la L. N° 2492. Sin embargo y pese a la imprecisión de la demandante, el parág. III del art.8 citado, indica: "La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes."

Respecto de la subsidiariedad invocada, como sinónimo de supletoriedad, en el presente caso no corresponde la aplicación supletoria de norma alguna, pues el instituto de la prescripción se halla regulado expresamente por la L. N° 2492, en los arts. 59 al 62, 154 y otros del referido cuerpo normativo, debiéndose aplicar los mismos.

Por lo anteriormente expresado, en el presente caso no corresponde la aplicación de los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., que por otra parte se trata de normas generales acerca de la prescripción sobre el efecto extintivo que le es inmanente y el comienzo del cómputo de su término como regla general, por lo que no se encuentra que sea evidente lo señalado por la demandante alegando que la autoridad demandada

hubiera declarado la prescripción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), por los periodos febrero y abril de 2004 sin base o fundamento legal, cuando señaló claramente que deben ser aplicados los artículos 61 y 62 de la L. N° 2492, que regulan claramente las causales de suspensión e interrupción del término de la prescripción en materia tributaria.

En relación con el hecho que las solicitudes de información a diferentes instituciones para que se haga efectivo el cobro coactivo no está establecido en la L. N° 2492, dicha afirmación es evidente, pues el art. 110 de la norma citada, que fue invocado por la demandante, no hace ninguna referencia a ello, siendo facultad de la administración tributaria ejercer su derecho al cobro, de acuerdo a ley, en observancia de las amplias facultades que la misma le reconoce, de acuerdo con lo que establece el art. 100 del Código Tributario, sin que corresponda a la autoridad administrativa ni jurisdiccional señalar el modo o la manera de ejecutar sus facultades.

No basta la afirmación de la demandante en sentido que los impuestos y los periodos cuyo cobro se persigue no se encuentran prescritos, debiendo recordar lo dispuesto por el inciso c) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable por mandato del art. 200 del Cód. Trib.; es decir, que: "la administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso."

En la especie, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 437/2007, el 23 de noviembre de ese año, determinando las obligaciones tributarias del sujeto pasivo por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), correspondientes a los periodos febrero y abril de 2004, notificándole con dicho acto, mediante cédula, el 18 de diciembre de 2007, como consta a fs. 39 vta., anexo 2, no quedando duda que el Servicio de Impuestos Nacionales ejerció sus facultades de determinación, dentro del plazo de 4 años que determina el art. 59 del Cód. Trib.

En virtud de la determinación efectuada, se emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET), GDO/DJ/UCC P.E.T. N° 1560/2008 el 10 de abril de 2008, fs. 50 del anexo 2, que notificado el 14 de abril de 2008 como consta a la vuelta, por lo que el inicio del cómputo del término de la prescripción, se inicia el 15 de abril de 2008, debiendo concluir el 15 de abril de 2012, de acuerdo con lo que dispone el num. 4 del parág. I del art. 59, en relación con la previsión contenida en el parág. II del art. 60, ambos de la L. N° 2492.

Debe tenerse presente que el plazo de prescripción como las causas de suspensión e interrupción de su cómputo, son expresas, no pudiendo hacerse interpretaciones extensivas que modifiquen lo que se encuentra dispuesto por la norma; en ese sentido, si no fue cobrado el adeudo tributario hasta el 15 de abril de 2012, el mismo se encuentra prescrito.

Es evidente que la condición para que opere es la inactividad; pero asimismo, existen causas señaladas por ley, que determinan cuál es el tipo de actividad que da lugar a la suspensión o interrupción del cómputo del término de la prescripción, no pudiendo alegarse cualquier actividad al efecto; y específicamente en el caso presente, las notas a las que hizo referencia la demandante, no constituyen causa de suspensión o interrupción del cómputo del término de la prescripción.

V.2.- Sobre la invocación de la L. N° 291, modificatoria del art.59 de la L. N° 2492, según cuyo parág. IV, la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible, la norma en cuestión debe aplicarse en relación con el principio de irretroactividad de la norma, como prevé el art.123 de la Constitución Política del Estado; es decir, que la L. N° 291 data de 22 de septiembre de 2012, señalando el parág. IV de su Disposición Adicional Quinta, que: "La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible." No obstante, ello adquiere eficacia a partir del momento de publicación de la norma en la Gaceta Oficial de Bolivia, por lo que la demandante no debe olvidar que el motivo del presente proceso se refiere al cobro del adeudo tributario correspondiente al IVA e IT, por los periodos febrero y abril de 2004, respecto de los cuales ciertamente no es aplicable.

Respecto de la supuesta vulneración del art.324 de la C.P.E., dicha norma no es aplicable en el sentido pretendido por la demandante, pues tal previsión se halla vinculada al daño económico causado al Estado por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones o en relación con ella si se diere la participación de particulares con afectación al Estado en el marco de la L. N° 1178.

En este sentido la Sentencia N° 451/2015 de 7 de octubre, pronunciada por la Sala Plena del Supremo Tribunal de Justicia, entre otras, expresa: "Cuando la norma constitucional señala las deudas por daños económicos, hace referencia a deudas determinadas por diferentes conceptos y cuya recuperación se busca al no haber sido pagadas. Pero además debe tenerse presente el razonamiento desarrollado por este tribunal y expresado a través de su jurisprudencia, que dicho precepto constitucional se entiende relacionando con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado, o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recurso públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco señalado por la L. N° 1178."

Es decir que la previsión constitucional hace referencia al resultado de un ilícito, en el que hubieran participado servidores públicos (elemento esencial) u otros que se beneficien con ese resultado, más no al incumplimiento del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias, razón por la que tampoco resultan aplicables en este caso, los principios de primacía constitucional y jerarquía normativa desarrollados en el art. 410 de la C.P.E.

En referencia a la contradicción expresada por la demandante en sentido que encontrándose el proceso en etapa de ejecución, no puede existir impugnación al Proveído N° 24-00625-13 de 15 de mayo, pero que en aplicación del art. 5 del D.S. N° 27310 y de los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., la prescripción solo opera frente a la inactividad del acreedor, lo que en el presente caso no sucedió, la norma invocada indica: "El sujeto pasivo o tercero responsable podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en la etapa de ejecución tributaria. A efectos de la prescripción prevista en los Artículos 59 y 60 de la L. N° 2492, los términos se computarán a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del plazo de pago." (Las negrillas son añadidas).

Nótese que la disposición señala que la prescripción podrá ser solicitada por el sujeto pasivo o tercero responsable, aun en etapa de ejecución; y en cuanto al inicio del cómputo de su término, a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del plazo para el pago, el parág. II del art. 60 de la L. N° 2492 es expreso y puntual respecto del inicio del cómputo del término

de la prescripción en los casos de ejecución tributaria, precisando que el mismo "...se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria." (Las negrillas son añadidas).

Debe tenerse presente que el D.S. N° 27310 es reglamentario del Código Tributario y que si bien de manera genérica señala que los términos se computarán a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del plazo de pago, en resguardo del principio de jerarquía normativa, corresponde aplicar con preferencia la L. N° 2492; es decir, que en este caso, se debe computar el término de la prescripción, a partir de la fecha de notificación al sujeto pasivo con el título de ejecución tributaria.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 2157/2013 de 2 de diciembre, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la administración tributaria impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración de las normas que rigen el instituto de la prescripción en materia tributaria, de acuerdo con la previsión de los artículos 59 al 62 de la L. N° 2492 y las modificaciones dispuestas por la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, lo que de acuerdo con la fundamentación precedente, no se encuentra que sea evidente.

Del mismo modo, en cuanto a la supuesta vulneración del art.324 de la C.P.E., sobre el supuesto daño económico causado al Estado, de acuerdo con la línea jurisprudencial sentada por este Supremo Tribunal de Justicia, se estableció que dicha norma constitucional encuentra aplicación en casos derivados de la responsabilidad por el ejercicio de la función pública en relación con las disposiciones de la L. N° 1178 sus disposiciones reglamentarias, complementarias y conexas, mas no respecto del incumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias.

Por ello, de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la correcta interpretación de la normativa que rige la materia, así como de la aplicación de la jurisprudencia sentada por este Supremo Tribunal de Justicia, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2157/2013 de 2 de diciembre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 48 a 55, interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia, en su condición de Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 2157/2013 de 2 de diciembre, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



373

Agencia Despachante de Aduana ORCADE S.R.L. c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 40 y vuelta, impugnando la R.D. N° 03-022-14 de 21 de mayo (fs. 9 a 14), el memorial de contestación vía fax de fs. 64 a 75 y original de fs. 121 a 126 y vta., la réplica de fs. 129, la dúplica vía fax de fs. 133 a 139 y original de fs. 166 a 168, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Orlando Floduardo Calderón Delgado, en representación de la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., en virtud al Testimonio N° 0776/2014 de 19 de agosto, otorgado en la Notaría de Fe Pública de Primera Clase N° 113 del Distrito Judicial de Santa Cruz, a cargo de Vivian Cronenbold Zankys (fs. 21 a 22 y vta.), se apersonó por memorial de fs. 25 a 40 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 38 de la Ley General de Aduanas, los arts. 778 a 780 del Cód. Pdto. Civ. y 9, parág. I de la L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011, interpone demanda contenciosa administrativa contra la R.D. N° 03-022-14 de 21 de mayo.

1.- Antecedentes de Hecho de la demanda.

Que el 27 de julio de 2011, el Directorio de la Aduana Nacional dictó el Auto Administrativo que dispone el inicio de proceso administrativo contra el Despachante de Aduana Orlando Calderón Delgado y la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., por la presunta infracción del art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, correspondientes a 16 Declaraciones Únicas de Importación, concediendo el plazo de 15 días para la presentación de pruebas de descargo, alegatos e información conveniente a sus intereses.

Que el 28 de octubre de 2011, el Directorio de la Aduana Nacional pronuncia la R.D. N° 03-022-11 de 28 de octubre, que impone la sanción administrativa de revocatoria de la autorización de ejercicio de actividades del Despachante de Aduana Orlando Calderón Delgado y de la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL.

Que el 7 de diciembre de 2011, la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., interpuso recurso de revocatoria, dando lugar a que el Directorio de la Aduana Nacional emita la R.D. N° 03-024-11 de 29 de diciembre, la cual confirmó en todas sus partes la R.D. N° 03-022-11 de 28 de octubre, provocando que el 19 de marzo de 2012 dicha Agencia Despachante, interponga demanda contenciosa administrativa contra la presidencia ejecutiva de la Aduana Nacional, impugnando la R.D. N° 03-024-11.

Que el 23 de octubre de 2013, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia emitió la Sentencia N° 442/2013, declarando probada la demanda y anulando obrados hasta la R.D. N° 03-022-11 de 28 de octubre que fue pronunciada por la Aduana Nacional de Bolivia, para que se emita una nueva resolución sancionatoria en base a los argumentos expuesto en la señalada sentencia.

Que el 27 de marzo de 2014, el Directorio de la Aduana Nacional emitió la R.D. N° 03-014-14, declarando probada la infracción prevista en el inciso f) del art. 68 del D.S. N° 25870, descrito en el Auto Administrativo de 27 de julio de 2011 contra el despachante de aduana Orlando Floduardo Calderón Delgado y de la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., disponiendo la revocatoria de la autorización de ejercicio de sus actividades.

Que el 22 de abril de 2014, la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., al amparo del art. 38 de la Ley General de Aduanas, presentó recurso de revocatoria contra la R.D. N° 03-014-14, dando lugar a que el Directorio de la Aduana Nacional emita la R.D. N° 03-022-14, la cual resolvió rechazar el recurso de revocatoria, confirmando en todas sus partes la R.D. N° 03-014-14.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló que la R.D. N° 03-014-14 de 27 de marzo, es contraria a lo que estableció la Sentencia N° 442/2013, puesto que nuevamente sustentó su decisión en la simple afirmación del despachante de aduana referida en el memorial de fs. 121 a 139 de los antecedentes administrativos, debiendo considerar que el Informe GNS-DASSC-13/11 de 31 de mayo y las Comunicaciones Internas GNSGC-DASSC-0718/2011 de 10 de mayo y GNSGC-DASSC 854/2011 de 1 de junio, documentos que fueron emitidos por la Gerencia Nacional de Sistemas de la Aduana Nacional, no demuestran ni refieren la existencia e identificación de una tercera persona que hubiera utilizado la clave de acceso personal al Sistema SIDUNEA++, no existiendo prueba idónea que sustente la R.D. N° 03-014-14.

Refirió que la Administración Aduanera, en los párrafos cuarto, séptimo y octavo del cuarto Considerando de la R.D. N° 03-014-14, citó repetidamente los documentos emitidos por la Gerencia Nacional de Sistemas de la Aduana Nacional, los cuales no demuestran que una tercera persona hubiera utilizado la clave de acceso personal al Sistema SIDUNEA++, respaldando su fundamento en la simple afirmación del Despachante de Aduana referida en el memorial de fs. 121 a 139 de los antecedentes administrativos, evidenciándose que la conducta de la

Agencia Despachante de Aduanas y de su representante legal, no concurre o se configura en el elemento esencial que establece el art. 68 inc. f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, por lo que la sanción impuesta no es aplicable.

Manifestó que la R.D. N° 03-014-14, incumplió las determinaciones emitidas por la Sentencia N° 442/2013, provocando que el Directorio de la Aduana Nacional, a través de la R.D. N° 03-022-14, rechace el recurso de revocatoria que fue interpuesto, confirmando incorrectamente las ilegalidades contenidas en la R.D. N° 03-014-14.

Continuó señalando, que en aplicación a los arts. 71 a 74 de la L. N° 2341 y 283 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, que establecen los principios de legalidad, tipicidad y presunción de inocencia, la Aduana Nacional tiene la obligación y responsabilidad de calificar las presuntas infracciones administrativas en sujeción a la descripción exacta de las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias, estando prohibida la interpretación extensiva o análoga de la norma.

Expresó que la Aduana Nacional calificó la infracción e impuso la sanción de acuerdo al artículo 68, inciso f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, sin haber evidenciado ni haber comprobado que el Despachante de Aduana Orlando Calderón y/o la Agencia Despachante ORCADE SRL, permitieron o autorizaron el uso de la licencia o autorización a terceros, es decir que, no se estableció la evidencia material de la intervención efectiva de un tercero, quien no se encuentra identificado, así como no se tiene verificada su participación, por lo que no se configuró el hecho concreto descrito en el artículo mencionado.

Finalmente refirió, que en los antecedentes no cursa ningún medio de prueba que acredite fehacientemente la conducta de permitir o autorizar el uso de la licencia o autorización y principalmente, no existe prueba idónea que demuestre la intervención o identificación de un tercero, aspecto que fue reconocido en la Comunicación Interna AN-GNFGC-DIAFC-055/11, por lo que en aplicación de los principios de legalidad, tipicidad y presunción de inocencia, se establece que la R.D. N° 03-014-14, no se adecúa ni se encuadra exactamente a la descripción expresa y taxativa de la acción prevista en el art. 68-f) del Reglamento de la Ley General de Aduanas, resultando la sanción impuesta ilegal, infundada y arbitraria.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se dicte Sentencia declarando probada la demanda, dejando sin efecto las R.D. N° 03-014-14 de 27 de marzo y 03-022-14 de 21 de mayo.

II. De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la presidenta ejecutiva de la Aduana Nacional de Bolivia para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 121 a 126 y vuelta, se tuvo apersonada a Silvia Eugenia Mendizábal Riveros en representación de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud al testimonio de poder N° 163/2015 de 2 de marzo (fs. 76 a 77 y vta.), y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado a la parte demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada, así como de los hechos que a criterio de la administración aduanera son relevantes, se mencionó lo siguiente:

II.1.- Que en la demanda se señaló que la R.D. N° 03-014-14 sería contraria a lo dispuesto en la Sentencia N° 442/2013 y que no observó la parte considerativa de esta, extremo que no es evidente, debiendo tomar en cuenta que el proceso administrativo se inició en mérito al Informe GNS-DASSC 13/11 de 31 de mayo, a las Comunicaciones Internas GNSGC-DASSC-0718/2011 de 10 de mayo y GNSGC-DASSC 854/2011 de 1 de junio, y a la confesión contenida en el memorial de 8 de septiembre de 2010, resultando el hecho generador de la infracción fehaciente, más aún cuando la parte demandante no desvirtuó haber incurrido en la infracción.

Señaló que los arts. 42 de la Ley General de Aduanas y 41 de su Reglamento, establecen que la finalidad de las Agencias Despachantes de Aduanas, es colaborar en la correcta aplicación de las normas relacionadas con el comercio exterior para la adecuada ejecución de los regímenes aduaneros, por lo que el art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, sanciona con la revocación de autorización del ejercicio del Despachante de Aduana, cuando esta permita o autorice el uso de su licencia a terceros, entendiendo que la obligación conlleva en no permitir autorizar el uso del usuario y contraseña habilitada para cada agencia despachante, por lo que en el presente caso, al comprobarse que se realizó una asociación de FRV's indebida, con la utilización del usuario y contraseña de la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL, la cual niega su participación, y ante la inexistencia de denuncia al respecto, se advierte que se incumplió la obligación mencionada, estando la Resolución de Directorio N° 03-022-14, emitida conforme a los arts. 71 y 73, parág. I de la L. N° 2341.

Refirió que respecto a que los documentos emitidos por la administración aduanera, no demuestran ni refieren la existencia de identificación de una tercera persona que hubiera utilizado la clave de acceso personal al sistema SIDUNEA++, y que se asume una presunción sin ningún sustento probatorio; debe quedar claro que es ORCADE SRL, quien debió desvirtuar la infracción que se le acusa, conforme al art. 47-II, III, IV y V de la L. N° 2341, situación que no sucedió, no siendo descargo suficiente que señale que existió el ilícito de contrabando por medio de manipulación informática en la cual no participó.

Acusó que la Resolución de Directorio N° 03-022-14, no se basa únicamente en el memorial presentado por ORCADE SRL a tiempo de deslindar responsabilidades por el delito de contrabando, sino en los informes emitidos por la Gerencia de Fiscalización, evidenciándose que al haberse realizado el proceso de asociación a FRV's de automóviles cuando las 16 declaraciones únicas de Importación correspondían a motocicletas, utilizando el usuario y contraseña de ORCADE SRL., quien desconoce absoluta participación al respecto, significa que existe una

tercera persona que realizó el ilícito, por lo que al no haberse demostrado la manipulación informática y al no haberse realizado la denuncia, no se puede señalar la inexistencia de la infracción determinada en el art. 68-f) del Reglamento de la Ley General de Aduana, más aún cuando el hecho que demuestra que un tercero ingresó al Sistema SIDUNEA++ con el usuario y contraseña de ORCADE SRL., no fue rebatido.

Indicó que respecto a los informes que dieron lugar al inicio del proceso administrativo en contra de ORCADE SRL., los mismos se encuentran vinculados a la probanza de la existencia de una tercera persona, la cual hizo uso de la licencia o autorización del usuario y contraseña otorgada a la agencia, a efectos de generar documentación de carácter aduanero, por lo que este aspecto no fue probado por la verificación realizada por la Gerencia Nacional de Sistemas de la Aduana Nacional, lográndose establecer que al no haber sido manipulado el sistema, ni forzado, existió un consentimiento para el ingreso al indicado sistema con el usuario y contraseña de ORCADE SRL., tornando verosímil el hecho atribuido al ahora demandante, siendo los medios probatorios base para la fundamentación de la R.D. N° 03-014-14, los cuales no se basan en el memorial de 8 de septiembre de 2010, sino en informes especializados y específicos emitidos por el competente para determinar la supuesta manipulación informática.

Expresó que la apreciación administrativa de los hechos debe en todo evento ser razonable, es así que la motivación de las decisiones emitidas por las autoridades llamadas por ley, deben estar vinculadas al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, consagrados en el art. 16-IV de la C.P.E., por lo que las razones que fundan la decisión de la Aduana Nacional se enfocan al hecho de que no existió un ingreso forzado al Sistema SIDUNEA, y que se evidenció la existencia de una tercera persona que ingresó con el usuario y contraseña correspondiente a ORCADE SRL., pues de otra manera no se negaría el hecho de que se generó documentación de carácter aduanero con una descripción falsa en las declaraciones de mercancías correspondientes a 16 Declaraciones Únicas de Importación, todas ellas tramitadas a nombre de la indicada agencia despachante de aduana.

Señaló que la administración aduanera en mérito al art. 66 de la Ley General de Aduanas, tiene la potestad de sancionar, por lo que se realizó un proceso previo conforme la normativa vigente, observando el debido proceso y en uso de la facultad citada en el art. 47-IV de la L. N° 2341, se procedió a valorar la prueba con el método de la sana crítica, que dados los antecedentes guarda estrecha relación con el principio de verdad material, por tanto la resolución de directorio cumple las consideraciones de la Sentencia N° 442/2013.

Finalmente manifestó que el art. 7 del D.S. N° 27310, prevé la figura jurídica de presunción legal iuris tantum, que admite prueba para desvirtuar las consecuencias jurídicas, siendo la nota AN-USOGC-1072/01 de 29 de agosto, emitida por la Unidad de Servicio a Operadores de la Administración Aduanera, publicada mediante Circular N° 221/2001 de 6 de septiembre, a través de la cual se recordó a los usuarios del SIDUNEA+++, que la utilización del nombre de usuario y contraseñas otorgadas después de la habilitación en el SIDUNEA++, es absolutamente personal y de responsabilidad exclusiva de los solicitantes, que bajo ninguna circunstancia deberán permitir el intercambio de contraseñas entre usuarios, comunicar verbalmente o por escrito sus contraseñas a terceros usuarios y no utilizar los usuarios y contraseñas de terceros.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contencioso administrativa, disponiendo que se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 03-022-14 de 21 de mayo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., presentó el memorial de réplica que cursa a fs. 129, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 131, dando lugar a que la administración aduanera presente la dúplica a fs. 166 a 168, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 173, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Aduana Nacional de Bolivia.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 27 de julio de 2011 (fs. 176 a 178 del anexo 1), la Dirección de la Aduana Nacional de Bolivia inició el proceso sancionador administrativo contra el Despachante de Aduana Orlando Calderón Delgado y la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., por la presunta infracción del art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, correspondiente a las declaraciones únicas de importación señaladas en el Informe AN-GNFGC-DIAFC 156/2010 de 5 de julio (fs. 60 a 72 del anexo 1), concediendo un plazo de 15 días hábiles para que el despachante presente pruebas de descargo, alegatos e información que vea conveniente, siendo este plazo ampliado 10 días a través del proveído de 26 de agosto de 2011 cursante de fs. 193 del anexo 1.

III.2.- Que el 20 de septiembre de 2011, el Agente Despachante de Aduana presentó descargos (fs. 466 a 476 del anexo 1), dando lugar a que la administración aduanera emita la R.D. N° 03-022-11 de 28 de octubre (fs. 496 a 500 del anexo 1), imponiendo la sanción administrativa de revocatoria de la autorización del ejercicio de actividades del Despachante de Aduana Orlando Calderón Delgado y de la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL.

III.3.- Esta última resolución provocó que el ORCADE SRL., a través de su representante legal interponga el recurso de revocatoria (fs. 547 a 561 del anexo 1), que fue resuelto por la R.D. N° 03-024-11 de 29 de diciembre (fs. 630 a 642 del anexo 2), la cual confirmó en todas sus partes la R.D. N° 03-022-11, dando lugar a que ORCADE SRL. Posteriormente en 19 de marzo de 2012 ORCADE SRL., interpuso demanda contenciosa administrativa impugnando la Resolución N° RD 03-024-11, que fue resuelta a través de la Sentencia N° 442/2013 (fs. 874 a 873 del anexo 2), que declaró probada la demanda y en consecuencia anuló obrados hasta la Resolución RD N° 03-022-11, disponiendo que se emita una nueva resolución bajo los fundamentos de dicha sentencia.

III.4.- Que el 27 de marzo de 2014, el Directorio de la Aduana Nacional emitió la R.D. N° 03-014-14 de 27 de marzo (fs. 921 a 929 del anexo 2), la cual declaró probada la infracción prevista en el inc. f) del art. 68 del D.S. N° 25870, disponiendo la revocatoria de la autorización de ejercicio de actividades de ORCADE SRL., provocando que dicha agencia despachante presente recurso de revocatoria, que fue resuelto mediante la R.D. N° 03-022-14, que rechazó el recurso de revocatoria interpuesto y confirmó en todas sus partes la R.D. N° 03-014-14.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Aduana Nacional de Bolivia al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que la autoridad demandada calificó la infracción e impuso la sanción de acuerdo al art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, sin haber evidenciado ni haber comprobado que el Despachante de Aduana Orlando Calderón y/o la Agencia Despachante ORCADE SRL., permitieron o autorizaron el uso de la licencia o autorización a terceros, conforme lo estableció la Sentencia N° 442/2013 de 23 de octubre, emitida por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Es necesario indicar que el art. 71 de la L. N° 2341, establece que la autoridad administrativa en el procedimiento sancionador, debe observar los principios de legalidad, tipicidad, principio de presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretróactividad, es decir, se debe sancionar de manera adecuada, permitiendo a los ciudadanos hacer efectivas todas las garantías que se le reconocen frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado. Así también el art. 72 de la misma norma dispone: "Las sanciones sólo pueden ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas en norma expresa", debiendo considerarse también los arts. 73-I y 74 de la Ley de Procedimiento Administrativo que refieren: "Son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias", y "En concordancia con la prescripción constitucional, se presume la inocencia de las personas mientras no se demuestre lo contrario en idóneo procedimiento administrativo", de lo que se concluye que la sanción debe estar basada y fundamentada en actos o medios probatorios de cargo, que incriminen la conducta reprochada.

El art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, establece que: "El Directorio de la Aduana Nacional, mediante resolución expresa revocará la autorización de ejercicio del despachante o agencia despachante de aduana, previo proceso, cuando se presente alguna de las siguientes situaciones: f) Permita o autorice el uso de su licencia o autorización a terceros".

Bajo dicha normativa, se establece que cualquier sanción debe determinarse tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión, no siendo correcto que el proceso sancionador sólo se limite a establecer responsabilidades, sin antes comprobar si existe una infracción atribuible, en este caso responsabilidad imputable a la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., la cual acusó que la administración aduanera no consideró lo establecido por la Sentencia N° 442/2013, donde se dispuso la anulación del proceso sancionador a efectos que la administración aduanera garantice el debido proceso de la Agencia Despachante de Aduana, es decir que verifique o compruebe la existencia de una tercera persona que hubiera utilizado la clave de acceso personal al Sistema SIDUNEA, para poder aplicar la sanción establecida en el art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, en caso de comprobarse dicha prohibición, sin embargo, la administración aduanera, pese a los lineamientos que fueron establecidos a través de la Sentencia mencionada, nuevamente emitió la R.D. N° 03-022-14 de 21 de mayo, la cual rechazó el recurso de revocatoria interpuesto por la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., y confirmó la R.D. N° 03-014-14 de 27 de marzo, estableciendo que ORCADE SRL., no realizó ninguna actuación a efectos de demostrar la existencia de tercera persona que hubiere utilizado la clave de acceso personal al sistema SIDUNEA, basando su decisión en el Informe GNS-DASSC 13/11 de 31 de mayo y en las Comunicaciones Internas GNSGC-DASSC-0718/2011 de 10 de mayo y GNSGC-DASSC 854/2011 de 1 de junio (fs. 152, 161 a 162 y 163 del anexo 1), documentos que fueron emitidos por Gerencia Nacional de Sistemas de la Aduana Nacional, así como también, basando su

decisión en que la agencia despachante habría declarado expresamente "aseveración o afirmación", en su memorial de 8 de septiembre de 2010 cursante de fs. 121 a 139 del anexo 1, que hubo manipulación informática por un tercero.

En tal entendido, se evidencia que la Administración Aduanera no probó fehacientemente que la conducta que se le atribuye a la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., se adecua a la sanción establecida por el art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, es decir que no existe prueba de parte de la administración que demuestre la intervención de una tercera persona que hubiere utilizado la clave de acceso personal al sistema SIDUNEA, por lo que aplicó una sanción basándose en una simple presunción de que la manipulación de los datos enviados al RUAT, son atribuibles a la Agencia Despachante de Aduana y su representante Orlando Floduardo Calderón Delgado, así como en documentos que fueron emitidos por la misma administración aduanera, mismos que si bien dieron lugar al inicio del proceso administrativo, debieron ser respaldados con prueba fehaciente que demuestre que la Agencia Despachante de Aduana incurrió en la prohibición establecida, documentos que no constituyen prueba suficiente para aplicar la sanción.

Ahora bien, se advierte que la administración aduanera no cumplió con lo establecido en la Sentencia N° 442/2013, puesto que como se indicó ut supra, no demostró que la agencia despachante haya autorizado o permitido el uso de su licencia a una tercera persona, evidenciándose que la conducta de ORCADE SRL., no se adecua al hecho determinado y sancionado por el art. 68-f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aclarando que ORCADE SRL., no está exenta de responsabilidades que podrían determinarse o que se hubieran determinado por las diferencias detectadas, conforme lo estableció la Sentencia N° 442/2013, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia, nuevamente advierte que la administración aduanera incurrió en infracciones en sede administrativa, las cuales lesionan el debido proceso y el derecho a la defensa de la agencia despachante, correspondiendo disponer que sean subsanadas.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que el reclamo planteado por la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., es evidente, toda vez que la administración aduanera no demostró o verificó que la conducta de la agencia hubiera incurrido en la sanción establecida por el artículo 68, inciso f) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, conforme fue establecido anteriormente a través de la Sentencia N° 442/2013, emitida por esta misma Sala Plena, evidenciado que se vulneró el debido proceso y afectó el derecho a la defensa de ORCADE SRL., correspondiendo que se disponga la emisión de una nueva Resolución de Directorio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 40 y vta., interpuesta por Orlando Floduardo Calderón Delgado, en representación de la Agencia Despachante de Aduana ORCADE SRL., en consecuencia, se anula la R.D. N° 03-022014 de 21 de mayo, debiendo la administración aduanera emitir una nueva en base a los fundamentos de la presente sentencia.

No suscriben las magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



374

**Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial El Alto de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 19 vta., en la que la Administración Aduanera impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0570/2013 pronunciada el 14 de mayo de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 79 a 82, contestación de la Agencia Despachante de Aduanas NOBLEZA en su condición de tercero interesado de fs. 40 a 46, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que en cumplimiento de la alerta temprana emitida en el Instructivo AN-GRLPZ-ELALZ 013/2012 de 29 de agosto y del Informe Técnico AN-GRLPZ-ELALZ 0213/2012 de 16 de octubre, se tomó conocimiento de la existencia de declaraciones únicas de importación (DUI's) en relación a los vehículos detallados en dicho informe, motivo por el cual, se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZ 0019/2012, contra "Pablo Eduardo Apaza Apaza de IMPORT & EXPORT AAPAZ BOLIVIA SRL, Importador Enrique Payehuanca Condori, Agencia Despachante de Aduana NOBLEZA" (sic), proceso en el que Nelo Ernesto Saravia Fernández ofreció pruebas de descargo. Finalmente, el 8 de noviembre de 2012, se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZ 028/2012, que fue confirmada con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0127/2013 emitida el 25 de febrero.

La ADA NOBLEZA planteó recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que anuló la resolución de alzada con la resolución impugnada en el proceso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Señaló que la materia aduanera se rige exclusivamente por las normas del Código Tributario (CTB), Ley General de Aduanas (LGA) y sus decretos reglamentarios y solamente en los casos en los que existe vacío legal se admite la analogía, por lo que en este caso, no podía utilizarse los elementos esenciales señalados por la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y, en relación a los aspectos formales ejecutados por la administración aduanera, transcribió los arts. 166, 169-I y 99 del CTB, y señaló que la resolución sancionatoria en contrabando cumple con lo establecido en el art. 99-I de la citada norma tributaria, porque claramente indica el lugar, la fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, la calificación de la conducta y la sanción de las contravenciones. En el "Por Tanto" resuelve declarar probada la comisión de la contravención aduanera y finalmente, está firmada por autoridad competente.

2. Añadió que el art. 22 del Reglamento de la Ley General de Aduanas (RLGA), reconoce a la administración aduanera facultad normativa, y en ese sentido, el 20 de diciembre de 2006, se emitió la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC-013/06 con las instrucciones técnicas para la aplicación del procedimiento del régimen de importación para el consumo sobre vehículos automotores (año, modelo, registro de información en el FRV), la cual fue complementada el 4 de enero de 2007, con la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC-001/07.

3. En ese sentido, el Fax Instructivo AN-GNNGC-F-05/09 de 21 de diciembre de 2009, especifica que para el caso de vehículos cuyo año de fabricación no corresponda al año de modelo y no pueda ser constatado físicamente, el importador debe presentar una certificación del fabricante de origen, normativa que es clara al establecer que la Administración Aduanera, tiene la facultad normativa en materia de su competencia, puesto que conforme establece el art. 76 del CTB, le corresponde la carga de la prueba.

4. En el presente caso, ante la diferencia del año de fabricación y el modelo del vehículo, debe ser el importador quien demuestre fehacientemente este hecho a objeto de cumplir sus obligaciones tributarias. De la compulsión de antecedentes se evidencia que el importador, no presentó la certificación del fabricante y tampoco desvirtuó con otro medio probatorio admitido en derecho, la discrepancia existente en el año de fabricación y el año de modelo y en consecuencia, subsistió la contravención referida al régimen de importación, por ello no existió ninguna vulneración en el proceso administrativo.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución jerárquica y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la resolución sancionatoria en contrabando.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 24 de marzo de 2014, que cursa de fs. 79 a 82 y señaló que los lacónicos argumentos de la demanda omitieron especificar qué normas o pruebas fueron mal interpretadas o analizadas o de qué forma se vulneró la LGA o su procedimiento, por lo que el Tribunal Supremo no puede suplir la ausencia de carga argumentativa de la demandante.

Efectuando una relación de los antecedentes administrativos, señaló que de la revisión de la documentación soporte de la DUI C-2004, se evidencia que la Factura de Reexpedición 2414 de 5 de mayo de 2012, la factura de venta en Zona Franca Industrial Número 71, así como el Certificado Medioambiental CM-LP-01-01215-2012 emitido por IBMETRO, el FRV 12050022, la Carta de Porte Internacional 003/BOL/2012 y el MIC/DTA 2266929, refieren al vehículo como 2007.

Añadió que carece de sustento, la afirmación de la administración aduanera relativa a que en el aforo documental se determinó que el vehículo corresponde al modelo 2006, al establecerse que no existe contradicción entre la referida documentación o en relación a otros elementos que permitan generar duda sobre el año de modelo declarado.

Asimismo, siendo que no se cuenta con todos los elementos de convicción, el respaldo de las páginas web es insuficiente, por lo que está claro que la administración aduanera en el acta de intervención, no demuestra que el vehículo tenga como modelo el año 2006.

No obstante en cuanto a los extremos planteados por la entidad demandante, no se contó con los elementos suficientes para pronunciarse respecto a si el vehículo está incluido en las prohibiciones establecidas en el art. 9 del D.S. N° 28963, modificado por el art. 3 del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, por lo que careciendo el acta de intervención de una completa relación circunstanciada de los hechos, no cuenta con la debida motivación y por ello, se encuentra viciada con la nulidad dispuesta en los arts. 96-II del CTB y 66 del D.S. N° 27310, vulnerando la garantía del debido proceso reconocida en los arts. 115-I y II de la C.P.E. y 68-6) del CTB; consiguientemente, correspondió anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZ 0019/2012, debiendo emitirse una nueva que demuestre que el vehículo tiene el año 2006 como modelo.

II.1. Petitorio.

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

III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial presentado el 10 de marzo de 2014, se apersonó al proceso Nelo Ernesto Saravia Fernández, representante legal de la Agencia Despachante de Aduanas NOBLEZA y pidió se declare improbadamente la demanda señalando que carece de congruencia entre lo que expone y el acto administrativo demandado, en consideración a que la resolución jerárquica dispuso la nulidad del acto de intervención inclusive por vulneración al principio, derecho y garantía del debido proceso en su elemento motivación, aspecto que no es mencionado y menos desvirtuado en la demanda. Agregó que todos los documentos de la importación describen al vehículo como modelo 2007 y por tanto, su importación no está prohibida.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa acreditan que el 18 de octubre de 2012, la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI 0019/2012, señalando la presunta comisión de la contravención de contrabando con relación a la DUI 2012/232/C-2004, presentada para amparar la importación de un vehículo que cuenta con FRV 120590022 y entre otras, las siguientes características: camión, marca Hino, año de fabricación 2006, año modelo 2007, porque en el aforo documental y físico se verificó que el vehículo contaba con un cinturón de seguridad en el que se detalla el año 2007. Señaló también que, documentalmente se determinó que el vehículo corresponde al año modelo 2006 de acuerdo a la decodificación realizada en la página web: <http://www.toyodiy.com./parts/q?vin>, al haberse verificado en todas las páginas autorizadas de la Aduana Nacional.

2. Presentados los descargos de fs. 10 a 14 (carpeta 1), se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI 028/2012 de 8 de noviembre de 2012, en la que se señala que en atención a las alertas tempranas emitidas por el Departamento de Inteligencia Aduanera se efectuó un cuidadoso aforo, verificándose que el certificado de exportación consigna como modelo del vehículo la gestión 2007; sin embargo, de la decodificación de las páginas web autorizadas por la Administración Aduanera, se determina que el vehículo corresponde a diciembre/2006, procedimiento que concluyó con el Informe GRLPZ-ELALZI 164/12 de 3 de agosto de 2012.

Con ese fundamento, se declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de los responsables IMPORT & EXPORT AAPAZ BOLIVIA SRL y se dispuso el comiso definitivo del vehículo y su remate.

3. Planteado recurso de alzada por la Agencia Despachante de Aduana Nobleza, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, confirmó la resolución sancionatoria, motivando la presentación del recurso jerárquico que fue resuelto por la autoridad demandada, quien anuló la Resolución ARIT-LPZ/RA 0127/2013 de 25 de febrero, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI 0019/2012 y ordenó se emita una nueva acta que demuestre que el vehículo corresponde efectivamente al modelo 2006.

4. Presentada demanda contencioso-administrativa por la administración aduanera, se tramitó el proceso como ordinario de puro derecho conforme a lo señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

5. Habiéndose sorteado el expediente para resolución, se verificó la ausencia de los antecedentes administrativos, motivo por el cual, con Resolución N° 189/2016 de 22 de noviembre, se suspendió el plazo para dictar sentencia, el cual fue reiniciado a partir del 7 de abril de 2017.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, la administración aduanera demandante controvierte la decisión de la AGIT, de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta el acto de intervención contravencional inclusive, porque considera que la resolución sancionatoria en contrabando cumple con lo establecido en el art. 99-I de la citada norma tributaria, porque claramente indica el lugar, la fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, la calificación de la conducta y la sanción de las contravenciones. En el "Por Tanto" resuelve declarar probada la comisión de la contravención aduanera y finalmente, está firmada por autoridad competente.

Señala también que en el presente caso, ante la diferencia del año de fabricación y el modelo del vehículo, debió ser el importador quien demuestre fehacientemente este hecho a objeto de cumplir sus obligaciones tributarias.

Por su parte, la AGIT sostiene que correspondía la nulidad dispuesta porque en el acto de intervención contravencional no se demuestra que el vehículo objeto del despacho aduanero tenga al 2006 como año de modelo, por lo que carece de una completa relación circunstanciada de los hechos y por ello, de la debida motivación.

En el marco planteado por la entidad demandante, se tiene que el art. 96 del CTB, al referirse a los requisitos del acto de intervención, señala:

"II. En Contrabando, el acto de intervención que fundamenta la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante decreto supremo.

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acto de intervención, según corresponda."

Corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, mercancías, elementos y valoración, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer,

elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorizar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

Ahora bien, en el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-ELALZI 0019, se refiere haberse verificado físicamente el vehículo al igual que su documentación y que en esa operación se encontró una contradicción entre el año de fabricación 2006 y el año de modelo 2007, aunque el vehículo contaba con un cinturón de seguridad que tenía como año el 2007.

Sin embargo, no se encuentra ninguna descripción de los documentos de respaldo de la DUI ni tampoco el resultado de su análisis en términos de justificar por qué decidió la administración aduanera imputar la comisión de la contravención de contrabando contravencional; es decir, cuál fue el dato que detonó la alarma en el análisis efectuado, si en la vasta experiencia de la Administración Aduanera y en la práctica fácilmente verificable en la internet, es evidente que los vehículos llevan como año de modelo, el siguiente a su fabricación que habitualmente ocurre en los últimos meses del año, así por ejemplo si el modelo es 2007, se entiende que el año de fabricación corresponde al año 2006, lo cual se puede verificar en el VIN del automóvil; consecuentemente, no existe claridad en cuanto al hecho que-identificado con precisión-permita comprender por qué razón se presumió la existencia de la contravención imputada, por ello resulta correcta la nulidad expresamente prevista por el art. 96-III del CTB.

A ello se añade que siendo que la fiscalización y las facultades de control de la administración aduanera, tienen como finalidad investigar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras, los resultados preliminares (acta de intervención) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente, está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo, cayendo entonces la carga de la prueba en quien acusa. Se aclara a la demandante que la carga señalada por el art. 76 del CTB corresponde a los casos en los que el particular, acciona ante la administración aduanera.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0570/2013 emitida el 14 de mayo de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, autoridad a la que se devolverán los antecedentes administrativos.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 mayo de 2017.

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



375

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 86 a 96, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0492/2011, pronunciada el 15 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 128 a 132 vta., réplica de fs. 140 a 148, la réplica de fs. 161 a 162 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

La administración tributaria señaló que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al haber revocado parcialmente la Resolución Administrativa ARIT-SCZ/RA 0104/2011 de 18 de abril, dictada por la Autoridad de Impugnación Tributaria Santa Cruz, ha

realizado una interpretación errónea de la ley, toda vez que el criterio e interpretación adoptada restringe, coarta y limita las facultades de la administración tributaria, por lo que fundamentó su demanda argumentando lo siguiente:

a) Sobre las compras que fueron registradas en el Formulario 210 para el mercado interno (código 6) punto IV. 4.1.6.- Apuntó que el 26 de febrero de 2010, se notificó al Representante Legal de la empresa Cargill Bolivia S.A. el inicio de la verificación con las Órdenes N° 0007O-VE0766, 0007OVE0803, 0008OVE0028 y 0008OVE0092, Requerimientos Nos. 105922 y 105934 y la nota CITE SIN/GGSC/DF/VE/NOT/073/2010, solicitando el Detalle de notas fiscales que respaldan el crédito fiscal comprometido en los periodos mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre/2006, enero y febrero/2007, debidamente refrendado por el representante legal, en medio físico y magnético (formato Excel); ante la no presentación del detalle mencionado, se reiteró la solicitud mediante nota con CITE: SIN/GGSC/DF/VE/NOT/0377/2010, solicitándole también el Libro de compras de mayo, julio y diciembre/2006, ya que existían discrepancias entre las DDJJ y los libros enviados a través de sistema. Añade que Cargill presentó la documentación requerida parcialmente, consistente en el detalle de notas fiscales que respaldan el crédito fiscal comprometido por los periodos y los libros de compras de mayo, julio y diciembre/2006, ambos en medio físico, con la aclaración que en medio magnético sería presentado posteriormente, nota firmada por Roxana Rivero Bernachi representante legal de CARGILL BOLIVIA S.A. Agrega que el 2 de agosto de 2010, José Antonio Hurtado (apoderado legal), envió los libros de compras en medio magnético de los periodos en los que existían diferencias con las DDJJ y el detalle de las facturas vinculadas, por lo que el 3 de agosto de 2010 y por el mismo medio, se le comunica que los meses de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre/2006 y febrero/2007 no vincula suficiente crédito fiscal para respaldar el crédito comprometido, el mismo correo fue reenviado a una funcionaria de CARGILL BOLIVIA S.A. (Vicky Romero) quien estaba a cargo del trámite por parte del contribuyente; es así que el 9 de agosto de 2010, el contribuyente presenta un detalle de vinculación adicional para cubrir estos periodos ya sea con facturas de compras de periodos distintos y/o crédito fiscal resultante de informes de verificación, este detalle con firma de Roxana Rivero-Representante Legal, por lo que fue el propio contribuyente que presentó el listado de notas fiscales que vinculó a su solicitud de devolución impositiva CEDEIM´s POSTERIOR.

Manifestó que revisados los F-210 y el reporte de datos capturados, evidenció que el contribuyente no contaba con suficiente crédito fiscal en el mismo periodo (facturas de compras) para respaldar el importe consignado en la casilla 767 "Crédito Fiscal Comprometido en el Periodo" en los meses de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre/2006 y febrero/2007, por lo que vinculó crédito fiscal (facturas de compras) de otros periodos y saldos de crédito fiscal válido de informes de verificación.

Acusó también, que las facturas de mayo, junio y diciembre/2006, se encuentran consideradas en noviembre/2006 y febrero/2007, porque así las vinculó el contribuyente, señalando al final del Papel de Trabajo "Facturas no válidas para respaldar la solicitud de devolución impositiva" que indica: Las facturas han sido depuradas en el periodo en el cual fueron vinculadas. Añade, que en el Papel de Trabajo "Crédito Comprometido en el F-210 vs. Crédito Vinculado por el Contribuyente", se observa la columna IVA Vinculado por el Contribuyente de otros periodos y la última columna donde se indica el Mes de Vinculación o el N° de Informe de Verificación.

Aclaró que las compras de mercado interno se compensan con las ventas y/o servicios facturados, si existiese un saldo a favor del contribuyente, este pasará al siguiente periodo, es decir que de ninguna manera una factura declarada para Mercado Interno entrará a formar parte del saldo comprometido, por lo que no resulta evidente lo manifestado por la AGIT, sino que por el contrario se puede evidenciar que Cargill Bolivia S.A. vinculó las mismas facturas declaradas para mercado interno a su solicitud de CEDEIM. La AGIT afirma que las facturas que están contenidas en el papel de trabajo "Notas fiscales vinculadas por el contribuyente a la solicitud de devolución impositiva", forman parte de la solicitud de devolución impositiva. En este sentido todas las facturas que fueron observadas con el código 6 también se encuentran detalladas en el papel de trabajo mencionado y a la vez el contribuyente las declaró para mercado interno, por lo que la AGIT no puede aplicar un criterio para las observaciones al código 3 y otro criterio para las del código 6.

b) Sobre la factura no válida-no declarada en el Formulario 210 (Código 8) Punto IV.4.1.8. Indicó que de ninguna manera la administración tributaria busca forzosamente vincular esta nota fiscal a la solicitud de CEDEIM, sino que por el contrario fue el mismo contribuyente que la incluyó erróneamente en el detalle de facturas vinculadas del mes de julio/2006, detalle presentado el 30 de julio de 2010, ya que la misma habría sido retirada de la DDJJ F-210 (rectificada).

Expresó que en primera instancia la factura estaba observada por encontrarse sin original, y posteriormente una vez que el contribuyente presentó los Libros correctos la factura No. 253 no se encontraba declarada, cambiándose la observación. Añade que la presentación de información no actualizada, (Factura N° 253 retirada de la última DDJJ), es de entera responsabilidad del contribuyente, quien tendría que haber contado con los Libros de compras actualizados al momento de efectuar la vinculación del crédito fiscal; la misma Administración Tributaria le habría advertido la diferencia en sus libros de compras en las DDJJ en los periodos mayo, julio y diciembre/2006; reitera que el propio contribuyente fue quien vinculó esta factura para respaldar el crédito fiscal comprometido y que al tratarse de CEDEIM modalidad posterior, ya fue objeto de devolución, es decir que CARGILL BOLIVIA, ya se habría beneficiado del crédito fiscal solicitado.

I.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada su demanda y se resuelva Revocar en Parte la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0492/2011 de 15 de agosto de 2011, que revoca parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0104/2011 de 18 de abril de 2011, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal según el código 6 compras registradas en el Formulario 210 para mercado interno por Bs 293.883 y código 8, facturas no válidas, no declaradas en el Formulario 210 por Bs 26.383, y mantenga en su totalidad lo establecido en la resolución administrativa N° 21-00028-10 emitida por la administración tributaria.

II. De la contestación a la demanda.

Que citada la autoridad demandada, se apersonó el director ejecutivo de la autoridad general de impugnación tributaria y con memorial presentado el 31 de enero de 2012, contestó en forma negativa la demanda argumentando lo siguiente:

1. Sobre las compras que fueron registradas en el Formulario 210 para el mercado interno (Código 6) Punto IV. 4.1.6.- Refirió que las facturas de compras en el mercado interno que fueron declaradas en la Casilla 462, del Formulario 210 y que el contribuyente las habría considerado en su solicitud de devolución por los periodos fiscales julio, septiembre, octubre, noviembre 2006 y febrero 2007, donde el

importe consignado en la Casilla 462-Total de compras para mercado interno (C417+C446), vienen de la Casilla 417-Compras vinculadas con operaciones gravadas más servicios conexos, descuentos, devoluciones y otros autorizados, que a efectos de obtener el impuesto determinado (Casilla 909) restó las Ventas y/o servicios (Casilla 13) para liquidar el 13% correspondiente a la alícuota del IVA, obteniendo así un saldo a favor del FISCO (Casilla 114), el que fue descontado de la sumatoria de las casillas 68 (Crédito fiscal vinculado a las exportaciones del periodo anterior actualizado (C130 del periodo anterior), más la casilla 97 (mantenimiento de valor por CEDEIM recibido durante el periodo), según corresponda, obteniendo el saldo del crédito fiscal de exportación neto (casilla 101), posteriormente este saldo una parte se considera para comprometer (casilla 767) y otra pendiente como saldo de crédito para exportaciones (casilla 130), es el resultado de la diferencia del crédito fiscal para exportaciones y el crédito comprometido, es decir, que las compras realizadas para el mercado interno fueron compensadas en su totalidad con las ventas y/o servicios, cuyo saldo es a favor del FISCO, que fue compensado con el 13% de su crédito fiscal vinculado a las exportaciones, generado en el periodo y del periodo anterior actualizado, más el mantenimiento de valor por CEDEIM recibidos durante el periodo.

Asimismo, señala que en el proceso de verificación, consideraron todas las facturas registradas en el Libro de Compras, incluidas las compras para mercado interno que no podrían ser identificadas; sin embargo, de los Reportes de Datos Capturados, impreso del medio magnético de solicitud de devolución impositiva (SDI), que forma parte del Sistema de devolución impositiva al sector exportador, conteniendo los datos del SDI, se encuentra el anexo de "Detalle de notas fiscales y pólizas de importación vinculadas a la exportación" de los periodos solicitados julio, septiembre, octubre, noviembre 2006 y febrero 2007, en las que se advierte que no se encuentran consignadas las facturas en el cuadro anterior expuesto, empero, las mismas se encuentran en un reporte denominado Compras Mercado Interno por los periodos sujetos a verificación, que no tiene observación, ni referenciación alguna, por lo que las facturas de compras para mercado interno no se encuentra en el listado del reporte de solicitud de devolución impositiva, tampoco forman parte del crédito fiscal comprometido y no son parte de los cargos establecidos en la resolución administrativa, más cuando las órdenes de verificación delimitan el alcance del trabajo de la administración tributaria a la verificación de la validez del crédito fiscal IVA contenido en las notas fiscales de compras que respaldan el crédito fiscal comprometido.

2. Sobre la factura no válida - no declarada en el Formulario 210 (Código 8) Punto IV.4.1.8. Alega que de acuerdo al acta de recepción de documentos, se observa la recepción de documentos de descargos presentados por el contribuyente, en el que se advierte que la documentación de respaldo en originales a las facturas observadas fue presentada en dos archivadores de palanca, por lo cual se entiende que la Factura N° 253 emitida por Agropecuaria CUPESI, fue presentada, además de acuerdo análisis de las facturas, en el papel de trabajo factura no válida-no declarada en el F-210, la observación de inicio "sin original" cambia por "vinculada y no declarada", no obstante de no estar adjunta como respaldo a esta última observación; sin embargo la Administración Tributaria mediante la resolución administrativa determina que la factura No. 253, no se encuentra vinculada y no declarada en el formulario 210, es así que la RND 10-0004-03, en sus arts. 4 y 8 establece el procedimiento de solicitud de devolución impositiva, mediante un medio magnético y la documentación que respalda a esta información referida a las exportaciones e importaciones, por los conceptos solicitados, así también los medios

magnéticos deben contener un Anexo de detalle de notas fiscales y pólizas de importación vinculadas a la exportación, los que deben ser validados por la administración tributaria al momento de presentar toda la información; asimismo, los arts. 8 y 10, señalan que el software de registro, es parte de la solicitud de devolución impositiva al sector exportador, el cual permite el registro, generación y captura de las solicitudes de devolución Impositiva en medio magnético, y que recepcionado este medio magnético genera los formularios y reportes, entre los que se encuentran el Form. 1133-Facturas, pólizas de importación vinculadas a la exportación y Form. 1137 DDJJ-DUDIE definitiva. En ese sentido, la Administración tributaria, para establecer el crédito fiscal de la Factura N° 253 como no vinculada a la exportación por no estar declarada en el formulario-210 no consideró la información contenida en el libro de compras, siendo que esta información fue solicitada mediante orden de requerimiento el que registra un total de compras, importe que se ve reflejado en la declaración jurada Form. 210, en los códigos 404 y 462.

II.1. Petitorio.

Concluyó señalando que la demanda planteada por la administración tributaria, carece de sustento jurídico tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiere causado con la resolución del recurso jerárquico impugnada, por lo que pidió se declare improbadada.

III. De la problemática planteada.

Que la administración tributaria, acusa errónea interpretación de la normativa relativa a la devolución impositiva originada en: a) indebida vinculación de crédito Fiscal (facturas de compras) de otros periodos y saldos de crédito fiscal válidos de informes de verificación y vinculación de las mismas facturas declaradas para mercado interno a su solicitud de CEDEIM; y, b) indebida inclusión de la Factura N° 253 en crédito fiscal vinculado a las exportaciones, la misma que no fue presentada en original y tampoco fue declarada en el Formulario N° 210.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. La administración tributaria mediante Órdenes de Verificaciones No. 00070-VE0766, 00070VE0803, 00080VE0028 y 00080VE0092, procedió a revisar la documentación que respalda la solicitud de Devolución Impositiva, CEDEIM Posterior del contribuyente CARGILL BOLIVIA S.A. con el objeto de comprobar el cumplimiento de las normas legales relativas al Impuesto al Valor Agregado, con respecto a la Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) No. 7931053900, 7931083497, 7931191333, 7931269887, 7931269962, 7931336464, 7931290084, 7931336464, 7931390296, 7931390433, 7931390529, correspondiente a los periodos mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre/2006; enero y febrero/2007 (fs. 3 a 6 anexo 1).

2. El Departamento de Fiscalización de la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/2017/2010 de 23 de diciembre de 2010, sobre base cierta, en el que señala que el contribuyente solicitó valores CEDEIM's consignando en las declaraciones juradas presentas por el Impuesto al Valor Agregado y los periodos fiscalizados, crédito fiscal emergente de facturas de compras que no cumplen con las normas establecidas para este efecto. En dicho informe detalla las

verificaciones realizadas, entre otras, la verificación de las compras y servicios, observando notas fiscales que detalló conforme a lo siguiente: Código 1, notas fiscales con errores en el NIT, fueron emitidas a otros contribuyentes y otras mal emitidas; Código 2, falta de vinculación con actividad gravada; Código 3, falta del original; Código 4, registradas en la fecha de pago y no en la fecha de emisión; Código 5, compras mayores a 50.000 UFV cuya cancelación no fue respalda; Código 6, compras que fueron registradas en el formulario 210 para el mercado interno; Código 7, compras reclasificadas para el mercado interno, y Código 8, compras no declaradas en el Formulario N° 210 (fs. 7144-7153 del anexo 35).

3. El 28 de diciembre de 2010, la administración tributaria emitió la R.A. N° 21-00028-10 de 28 de diciembre de 2010, la cual establece un importe indebidamente devuelto al contribuyente CARGILL BOLIVIA S.A. de Bs 2.824.489 en el Impuesto al Valor Agregado IVA; importe que a la fecha de emisión de dicha resolución asciende a 2.808.244 UFV's equivalentes a Bs 4.391.588, correspondiente al Impuesto indebidamente devuelto, el mantenimiento de valor y los intereses (fs. 7154-7159 Anexo 35).

4. El contribuyente impugnó esa resolución mediante Recurso de Alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0104/2011 de 18 de abril, que resolvió confirmar la Resolución Administrativa No. 21-00028-10 de 28 de diciembre de 2010 (fs. 212 a 230 de antecedentes administrativos).

5. Contra dicha resolución Cargill Bolivia S.A. planteó Recurso Jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con Resolución AGIT-RJ 0492/2011 de 15 de agosto, la cual determinó Revocar parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0104/2011 de 18 de abril, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal por compras registradas en el formulario 210 para mercado interno y la factura no válida-no declarada en el formulario 210, esto es dejar sin efecto el crédito fiscal indebidamente devuelto por un total de Bs 320.266. Por otra parte, confirma el crédito fiscal observado por un total de Bs 2.504.223; debiendo modificarse la deuda tributaria de Bs 4.391.588.- equivalentes a 2.808.244 UFV a Bs 3.869.743.- equivalentes a 2.476.366 UFV por IVA correspondiente a los periodos fiscales mayo a diciembre 2006, enero y febrero 2007 (fs. 329 a 367 de antecedentes).

6. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975). Presentada la réplica de fs. 140 a 148 y la dúplica de fs. 161 a 162 vta., se decretó autos para sentencia. Sorteado el expediente el 6 de enero de 2016 y habiéndose evidenciado que no se cumplió con la notificación al tercero interesado, causal que eventualmente podría dar origen a la nulidad de la sentencia, se suspendió el plazo para dictar sentencia conforme consta en el auto de fs. 166.

7. Habiéndose cumplido con la notificación a la Empresa Cargill Bolivia S.A., tercero interesado en el proceso, conforme consta por la diligencia de fs. 185, el expediente pasó a despacho para la resolución del proceso, conforme consta en la nota de 7 de abril de 2017.

V. Análisis de la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes fácticos del presente proceso, este Tribunal Supremo procederá a resolver los conceptos demandados por la administración tributaria, conforme a lo siguiente:

Con la finalidad de fomentar las exportaciones, el Gobierno Nacional promulgó la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, a fin de adjetivar el principio de neutralidad impositiva por el que las distintas formas de tributación que se puedan establecer, no deben afectar las decisiones de los contribuyentes, en razón a que en una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, la decisión de inversión previa; estimación de costos y utilidades, demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad en el obrar gubernamental porque toda la actividad de las empresas, está de por sí supeditada a los imponderables del mercado.

El art. 12 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, Ley de Exportaciones, modificado por la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, prevé expresamente: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora". El art. 13 de la misma **disposición legal señala**: "... con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al valor agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora..."

El Reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones aprobado con D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, con el objetivo principal de generar liquidez en las empresas, en su art. 1, dispone que sus normas: "...se aplican a la devolución del impuesto al valor agregado (IVA), los consumos específicos (ICE) y del gravamen arancelario consolidado (GAC) a las exportaciones no tradicionales así como a las exportaciones realizadas por el sector minero metalúrgico".

En ese orden, el art. 2 dispone que: "Los certificados de devolución de impuestos (CEDEIM) son títulos valores transferidos por simple endoso, con vigencia indefinida que podrán ser utilizados por el tenedor final para el pago de cualquier tributo que esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) o del Servicio de Impuestos Nacionales, conforme a la legislación vigente. Los CEDEIM podrán ser fraccionados, de acuerdo a disposiciones adoptadas por el Servicio de Impuestos Nacionales".

La determinación de crédito fiscal para las exportaciones se rige por el art. 8 de la L. N° 843 (texto ordenado vigente); es decir, que el cómputo del crédito fiscal emerge de la diferencia entre la aplicación de la alícuota prevista en el art. 15 de la misma disposición legal al monto de las compras, adquisiciones o importaciones definitivas; contratos de obras, servicios o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza directamente vinculadas con la actividad exportadora, operación que proyecta una diferencia entre el impuesto determinado y el crédito fiscal señalado, el cual puede unas veces ser a favor del FISCO y otras, del contribuyente.

Seguidamente, el art. 9 de la L. N° 843, señala: "...cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del FISCO, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo con actualización de valor, podrá ser compensado con el impuesto al valor agregado a favor del FISCO, correspondiente a periodos fiscales posteriores", norma que es compatible con la contenida en el art. 9 del D.S. N° 21530 (Reglamento del IVA).

Con dicho preámbulo se ingresa a resolver la causa conforme a los siguientes fundamentos:

En cuanto al primer punto de la controversia, sobre las compras que fueron registradas en el Formulario N° 210 para el mercado interno (Código 6) punto IV. 4.1.6.- Revisados los antecedentes, es evidente que en el detalle de reportes de datos capturados, impreso del medio magnético de solicitud de devolución impositiva, se encuentra el anexo de "Detalle de notas fiscales y pólizas de importación vinculadas a la exportación", de los periodos solicitados julio, septiembre, octubre, noviembre 2006 y febrero de 2007 (fs. 7029-7032, 7038-7053 y 7058-7060 cp. 35 de antecedentes administrativos), en el que no figura ninguna de las facturas observadas, las que se encuentran en el reporte "compras mercado interno (fs. 7061-7070 cp. 35) que no tienen observación alguna, por consiguiente las facturas de compra para mercado interno no se encuentran en el listado de reporte de solicitud de devolución impositiva, tampoco forman parte del crédito fiscal comprometido y menos son parte de los cargos establecidos en la R.A. N° 21-00028-10, debiendo tenerse presente también que las órdenes de verificación emitidas por la administración tributaria delimitaron el alcance del trabajo a la verificación de la validez del crédito fiscal IVA contenido en las notas fiscales de compras que respaldan el crédito fiscal comprometido.

Por lo anteriormente analizado, se concluye que el contribuyente no petitionó las notas fiscales observadas, conforme se evidencia por el detalle de reportes de datos capturados de los periodos mayo a diciembre de 2006 y enero a febrero de 2007, y siendo que dicho reporte no consigna las facturas observadas, por consiguiente el crédito fiscal emergente del mercado interno, no se vinculó a la petición del CEDEIM, extremos que fueron expuestos de manera correcta por la autoridad demandada.

Por consiguiente, la AGIT al haber revocado en este punto la resolución de azada, obró correctamente, observando también el derecho que asiste a los sujetos pasivos a que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos establecidos conforme dispone el num. 8) del art. 68 de la L. N° 2492.

Finalmente, respecto a la afirmación que la AGIT aplicó un criterio para el código 3 y otro criterio para el código 6, no es evidente, puesto que el fundamento de la AGIT para confirmar la resolución de azada manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal por Bs 1.746, correspondiente a las Facturas observadas comprendidas en el código 3, fue porque verificó que la administración tributaria para determinar la suficiencia del crédito fiscal al CEDEIM consideró principalmente el IVA vinculado por el propio contribuyente, cuya composición se encuentra respaldada por el detalle de notas fiscales vinculadas con firma de la representante de Cargill (fs. 289 -311 cp. 2 de antecedentes administrativos) presentada por el contribuyente, información sobre la cual se elaboró el papel de trabajo de fs. 4018 a 4032 cp. 20 de antecedentes administrativos, y porque además los Forms. 210 que respaldan la devolución impositiva cursante a fs. 64 a 73 del expediente, corresponden a rectificatorias realizadas con anterioridad a la petición de devolución impositiva en respaldo de los Forms. 1137 (fs. 117 a 126 cp. 1), siendo el propio contribuyente quien presentó el detalle de las facturas, no constando la tramitación de rectificaciones posteriores que pudieron haber modificado la pretensión de devolución. En ese entendido, se concluye que los fundamentos vertidos por la AGIT para las facturas que fueron observadas con el Código 3 son diferentes a los contenidos para el Código 6, cuyos fundamentos fueron desarrollados precedentemente.

En cuanto al segundo punto de la controversia, sobre la factura no válida - no declarada en el Formulario 210 (Código 8) Punto IV.4.1.8. Con carácter previo, sobre la Factura N° 253 emitida por Agropecuaria CUPESI, resulta pertinente aclarar que la autoridad demandada advirtió que la observación de inicio "sin original" cambió por "vinculada y no declarada", así también consta en la resolución administrativa emitida, de modo tal, que la instancia jerárquica por el principio de congruencia que debe prevalecer en los actos administrativos, sólo se sujetó a la observación determinada por el concepto de nota fiscal no válida para beneficio del crédito fiscal por no estar declarada en el formulario 210, y por las mismas razones éste Tribunal Supremo de Justicia enmarcará su resolución sobre dicha determinación.

Con esa aclaración se tiene que, analizados los antecedentes administrativos, se constata que la factura No. 253, emitida por el proveedor Agropecuaria CUPESI, por Bs 202.948,79 (fs. 6958 anexo 34) de la cual emerge un crédito fiscal de Bs 26.383, la Administración Tributaria determinó en la resolución administrativa emitida, que la indicada factura no se encuentra vinculada y no declarada en el formulario 210; sin embargo, la AGIT arribó a la conclusión que la administración tributaria no observó la información contenida en el libro de compras (fs. 204 a 217 cp. 2) cuya documentación fue solicitada mediante Orden de Requerimientos (fs. 7-8 cp. 1), el que registra un total de compras de Bs 11.684.711,37.- importe reflejado en la declaración jurada Form. 210 (fs. 136 cp. 1) en los códigos 404 y 462,

que consignan Bs 11.661.921 más Bs 22.790, información en la que debió basarse la administración tributaria y ser compulsada como corresponde, de igual forma observó que, la administración tributaria en la reconstrucción de la declaración jurada con el objeto de comprobar las observaciones realizadas, confirmó un importe no declarado identificando el N° de la factura, emisor e importe, en ese sentido la AGIT concluyó que si la factura no fue registrada en el libro de compras como tampoco incluida en la declaración jurada Form. 210 como afirmó la administración tributaria y la instancia de alzada, entonces, la misma no debió ser sujeta de observación.

A más de lo señalado precedentemente, se advirtió también de fs. 19 a 22 vta. del expediente del presente proceso, que la administración tributaria en la respuesta al recurso de alzada que interpuso Cargill señaló: "...máxime aun cuando el propio contribuyente presenta solicitud de Rectificatoria de la referida nota fiscal, conforme lo establece el art. 78 de la L. N° 2492, por lo que consecuentemente se puede evidenciar a claras luces el incumplimiento del parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874...". En efecto, la declaración jurada-Form. 210 con N° de Orden 7930379661 por el periodo julio 2006, da cuenta de una declaración jurada rectificatoria, por lo que se infiere que el sujeto pasivo pretendió rectificar a objeto de incluir en su crédito fiscal la factura 253, no obstante que por el parágrafo II del art. 12 del citado decreto supremo, que modifica al parág. I del art. 28 del D.S. N° 27310, establece la limitación para las declaraciones juradas a favor del contribuyente que pueden ser presentadas por una sola vez; estableciéndose en definitiva, que la citada factura no fue incluida en su crédito fiscal vinculado a las exportaciones.

Por lo señalado, la Autoridad General de Impugnación Tributaria revocó la decisión asumida en alzada en este punto, dejando sin efecto la observación realizada por la Factura 253 emitida por el proveedor Agropecuaria CUPESI, al estar claramente demostrado que el contribuyente no se benefició con el crédito fiscal, en razón a que la citada factura no formó parte del SDI por el exportador, por consiguiente la AGIT realizó una adecuada compulsas respecto a la indica factura.

Lo expuesto precedentemente permite concluir que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria actuó correctamente al emitir la resolución impugnada en el presente proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 80 a 96 interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0492/2011 de 15 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



376

**Empresa Minera CHILLAYA S.R.L. c/
Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la empresa Minera Chilaya S.R.L. representada por Marco Antonio Gutiérrez Valdivia contra el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 86 a 89, impugnando la Resolución Jerárquica MDPyEPN° 028.2014 de 27 de mayo del 2014, emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural; contestación de fs. 145 a 158, replica de fs. 214 a 216; duplica de fs. 228 a 234; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda

1. Fundamentos de la demanda.

La empresa Minera Chilaya S.R.L. representada por Marco Antonio Gutiérrez Valdivia dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 86 a 89), con los siguientes fundamentos:

1. Ilegalidad de la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEM/DTFVCOCC/N° 097/2013, por sustentarse en su parte resolutive (Multa) con Resolución Administrativa RAI/AEMO/N° 030/2011 de 21 de abril de 2011 Y SEMP N°71/2008 que no estaban vigentes. Entre las características del Estado de Derecho están la seguridad y estabilidad de las relaciones jurídicas, así como la confiabilidad que deben inspirar, ahora bien en el caso concreto, se tiene que en 25 de septiembre de 2012, se notificó con la Nota AEMP/DESP/DTFVCOCC/ N°0961/2012 de 24 de septiembre de 2012, sobre el inicio de actuaciones preliminares y fiscalización para el día 26 de septiembre de 2012 y en la última parte de esta se menciona: "... se le recuerda que, en el marco de lo dispuesto en el Reglamento de Sanciones e Infracciones Comerciales, aprobado mediante Resolución Administrativa RAI/AEMP/N°052 de 16 de agosto de 2011, la falta de presentación de la documentación requerida por esta autoridad a sus funcionarios, constituye una contravención normativa sujeta a proceso sancionatorio", es decir la autoridad de fiscalización y control social de empresas toma en cuenta la norma que rige y rigió el procedimiento administrativo, sin embargo en la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEM/DTFVCOCC/N° 097/2013 en la parte resolutive primera y segunda hace referencia a que la sanción pecuniaria se basa en los arts. 17 y 19 del reglamento de sanciones e infracciones comerciales aprobado por la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N° 030/2011 de 21 de abril de 2011, empero la Resolución Administrativa Interna RAI/AEMP/ N° 052/2011 de 16 de agosto de 2011 en la parte resolutive segunda a la letra señala: "...Dejar sin efecto los reglamentos de sanciones e infracciones comerciales aprobados mediante resoluciones administrativas signadas con los números SEMP N° 71/2008 y RAI/AEMP/N° 030/2011 de 5 de mayo y de 21 de abril de 2011 respectivamente", razón por la cual la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEM/DTFVCOCC/N° 097/2013, es totalmente ilegal, en virtud que para la obtención de la sanción pecuniaria, se basaron en resoluciones administrativas no vigentes y por ende a la fecha no son aplicables. Hecho contradictorio con la L. N° 2341 que en su art. 77 dispone: "Solo serán aplicables las disposiciones sancionatorias que estuvieran vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan la infracción administrativa". Además se vulneran los arts. 232 y 235 de la Constitución referidos a los principios de legalidad y jerarquía normativa.

2. Se vulneran también los principios que rigen la actividad sancionatoria donde destacan el principio de legalidad, proporcionalidad, interdicción de la analogía, non bis ídem, tipicidad etc., la Constitución, la legislación y la propia jurisprudencia constitucional, reconoce la aplicación de los mencionados principios, los que si bien se originan en el derecho penal, son aplicables al campo del derecho administrativo. En el marco doctrinal y jurisprudencial, las disposiciones legales o reglamentarias cuyo contenido no se ajuste al principio de legalidad en sus vertientes de tipicidad y taxatividad violan consecuentemente las previsiones constitucionales establecidas en el num. II del art. 109 de la C.P.E., así como el numeral II del art. 116 y los citados arts. 232 y 235. En efecto la autoridad de fiscalización y control social de empresas ha determinado a momento de emitir la resolución sancionatoria, una multa pecuniaria basándose exclusivamente en normativa no vigente. Por lo mencionado se puede determinar que la empresa Minera Chillaya, fue fiscalizada cuando estaba vigente el reglamento de sanciones e infracciones comerciales, aprobado mediante Resolución Administrativa RA/AEMO/N° 052/2011 de 16 de agosto de 2011, y por mala pericia del funcionario público responsable de elaborar la resolución administrativa sancionatoria y de sus supervisores, tomaron en cuenta normativa dejada sin efecto y en vez de subsanar el error malinterpretaron las normas que ellos mismos publicaron.

3. De la Nulidad de la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOCC/N°097/2013 de 18 de octubre de 2013 por ser ilegal y por ser notificada de manera extemporánea. Es necesario tomar en cuenta que la L. N° 2341 que rige el Procedimiento Administrativo y aplicar el art. 35 que señala que son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los siguientes casos: "...b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y e) Cualquier otro establecido expresamente por ley". Para el caso concreto,

independientemente que la resolución administrativa sancionatoria no tomo en cuenta los incs. b), c), d) y e) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, la resolución administrativa sancionatoria no fue notificada dentro del plazo de ley (5 días) puesto que la resolución administrativa fue emitida por la autoridad regulatoria en 18 de octubre de 2013 y es notificada a la empresa en 30 de octubre de 2013, es decir no respetando el plazo dispuesto en la normativa precedente y consiguientemente la notificación con la resolución sancionatoria no habría producido efectos y la empresa no estaría obligada a cumplirla.

4. Del Silencio Administrativo. Otra vulneración al debido proceso y nuevamente se pone en indefensión a la empresa es que a la presentación del memorial de 5 de diciembre de 2013, como respuesta al Auto de 27 de noviembre de 2013 emitido por la autoridad de fiscalización y control social de empresas, evidenció que la autoridad regulatoria ha incumplido el plazo de 20 días dispuesto en el art. 49 del D.S. N° 27175, respecto a la emisión de la correspondiente resolución y de la misma manera se establece en el expediente, que en ningún momento se notificó a la empresa conforme establece el art. 25 del D.S. N° 27175 y que fue reclamada en el recurso jerárquico.

5. De la prescripción. La prescripción conforme señala Agustín Gordillo: “Es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos”, por su parte, el art. 79 de la L. N° 2341 a la letra indica: “Las infracciones prescribirán en el término de dos años. Las sanciones impuestas se extinguirán en el término de un año. La prescripción de las sanciones quedará interrumpida mediante la iniciación del procedimiento de cobro, conforme a reglamentación especial para los órganos de la administración pública, comprendidos en el art. 2 de la presente ley”, asimismo para determinar el inicio del cómputo de la prescripción es necesario partir de la concepción del Tratadista Pothier que señala: “El punto de arranque para computar la prescripción, es el día a partir del cual se puede ser ejercitada la acción por el acreedor”, así también lo señala el Cód. Civ. en su art. 1493 y esta normativa ha sido plenamente ratificada por A.S. N° 445 de Sala Civil de 12 de noviembre de 2007. En el caso específico, en 25 de septiembre de 2012, se notificó a la empresa con el inicio de actuaciones preliminares y fiscalización, después de un año aproximadamente el 27 de septiembre de 2013, la autoridad de fiscalización y control social de empresas, notificó con la Nota de Cargos de 18 de septiembre de 2013, donde se indican las presuntas infracciones incurridas por la empresa y en 30 de octubre de 2013, se me notifica con la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCO/N°097/2013 de 18 de octubre de 2013 con sanción pecuniaria. Sobre este aspecto, es necesario indicar que desde el día después del cierre contable de la Empresa Minera Chilaya (30 de septiembre de 2011), la Autoridad de Empresas podría haber efectuado la fiscalización y hasta la fecha de notificación con la resolución administrativa sancionatoria donde se establecen sanciones por infracciones comerciales, han transcurrido dos años y un mes, habilitándose en derecho invocar la prescripción al amparo del art. 79 de la Ley del Procedimiento Administrativo.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se declare nulas Resolución Jerárquica MDPyEPN° 028.2014 de 27 de mayo del 2014 y la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 0121/2013 de 18 de diciembre de

II. Contestación de la demanda.

1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 3 de septiembre de 2014 (fs. 92) y corrido traslado al Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, éste responde a la demanda representado por Franz Jaime Chávez Sandy (fs. 86 a 91), con los siguientes argumentos:

1. Se debe mencionar que la demanda ni siquiera se ajusta o cumple con preceptos específicos que hacen a la presentación de una demanda contenciosa administrativa porque la empresa demandante erradamente presenta la demanda contra la autoridad de fiscalización y control social de empresas y no se identifica al tercero interesado.

2. Se identifica un argumento errado de normas impugnadas de inconstitucionalidad, sobre tal apreciación corresponde aclarar que el proceso contencioso administrativo no tiene como objetivo la determinación de constitucionalidad y presentada la acción de inconstitucionalidad ya mereció pronunciamiento del Tribunal Constitucional a través del A.C. N° 0131/2014-CA.

3. Sobre que la resolución administrativa sobre la cual se habría emitido sanción estaría dejada sin efecto por la R.A. N° 052/2011 de 16 de agosto de 2011, corresponde señalar que el art. 116-II de la C.P.E. claramente determina: “Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible”, en ese orden es fácilmente rebatible lo afirmado por la empresa pues de ninguna manera se puede realizar la aplicación retroactiva de una norma, razón por la que la aplicación de los dos reglamentos de sanciones por parte de la autoridad de fiscalización y control social de empresas, se debió principalmente al periodo de los hechos generadores, es decir, que el proceso de fiscalización efectuado a la empresa Minera Chillaya S.R.L., a través del cual se ha dispuesto la imposición de sanciones pecuniarias, se han pronunciado en previsión del principio de ultractividad de la ley que se une al principio de Tempus Regit Actum, que se traduce en que la normativa vigente al momento de sucederse los hechos por ella prevista es la se aplica a esos hechos, aunque la norma haya sido deroga después. En cuanto a la vigencia de la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N°030/2011, se debe establecer que la misma se da desde su publicación en fecha 15 de mayo de 2011, hasta la publicación de la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N° 052/2011, consiguientemente si se cometió alguna infracción en ese periodo de tiempo es plenamente aplicable la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N°030/2011, al efecto se puede constatar que la empresa Minera Chillaya S.R.L. debió celebrar la Asamblea Ordinaria de socios, según lo establecido en el art. 205 del Cód. Com., en el periodo comprendido entre el 1 de octubre al 31 de diciembre de 2011, aspecto que no se cumplió, toda vez que la asamblea se celebró recién en 16 de febrero de 2012, consiguientemente es absolutamente aplicable la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N°030/2011, en mérito a que la misma se encontraba plenamente vigente. Asimismo corresponde considerar que la Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 que tiene como fecha de publicación el 8 de mayo de 2008, tuvo aplicación hasta la vigencia de la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N°030/2011, vale decir hasta el 15 de mayo de 2011, por lo que habiéndose establecido el incumplimiento en el periodo de fiscalización (gestión 2010 concluida al 30 de septiembre de 2011) dispuesto por el art. 40 del Cód.Com., referente a que el agente

regulado no contaba con la autorización para el uso de medios electrónicos sobre hojas removibles para los libros contables, correspondía lógicamente la aplicación del reglamento aprobado por la Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 vigente en el momento de la infracción, no obstante de ello y para clarificar más la postura asumida se debe señalar que la Resolución Administrativa RAI/AEMP/ N° 052/2011 de 16 de agosto de 2011, en su artículo cuarto indica: “Todos los procedimientos sancionatorios iniciados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, en uso y aplicación del Reglamento de sanciones aprobado mediante la Resolución Administrativa signada con el Número SEMP N° 071/2008, deberán someter a la aplicación de dicho reglamento hasta su culminación” y por último, el artículo quinto establece: “Todos los procedimientos sancionatorios iniciados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, en uso y aplicación del reglamento de sanciones aprobado mediante resolución administrativa signada con el número RAI/AEMP/N° 030/2011, deberán someterse a la aplicación de dicho reglamento hasta su culminación”. Consiguientemente queda claro que la propia norma ha previsto su ámbito de aplicación a fin de evitar conflictos, razón por la cual queda ratificado que el accionar de la administración en el presente caso, se ha sustentado en las disposiciones correspondientes.

4. Respecto a la nulidad de la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCO/N° 097/2013. La Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCO/N° 097/2013 sería supuestamente ilegal porque la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas no aplicó la norma vigente, sobre tal aseveración se debe dejar expresa constancia que del análisis de la norma (art. 35 de la L. N° 2341), se puede establecer que la nulidad de un acto está prevista expresamente y se tiene que un acto es nulo de pleno derecho si carece de objeto, el mismo sea ilícito o imposible, si hubiese sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido. en este marco, se puede constatar que ninguna de las causales para establecer la nulidad de un acto, se aplica al acto administrativo denunciado, pues el mismo cuenta con un objeto determinado y posible, el cual es emergente de la aplicación de un procedimiento legal y preexistente donde se ha respetado los procedimientos determinados. Sobre el particular se debe dejar expresa constancia que las actuaciones desarrolladas por la autoridad de fiscalización y control social de empresas se ha apoyado en el marco normativo vigente y conforme las atribuciones establecidas por la L. N° 2495 en su art. 23, que establece la atribución de regular, controlar y supervisar a las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción, de manera concordante también se tiene el D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009.

5. Sobre la existencia de infracciones del código de comercio. Es bueno remarcar que el art. 205 del Cód. Com. señala: “La asamblea ordinaria se reunirá por lo menos, una vez en el domicilio y época fijada en la escritura social y, a más tardar dentro de los tres meses de cerrado el ejercicio económico de la sociedad...” y de la información colectada por autoridad de empresas a tiempo del proceso de fiscalización, se ha podido determinar que la asamblea anual de la empresa Minera Chillaya, se celebró recién en 16 de febrero de 2012, no obstante que por mandato de la norma, debió haberse desarrollado entre el 1 de octubre al 31 de diciembre de 2011, considerando que el cierre por la actividad se realizaba hasta septiembre de cada año, consiguientemente, se comprueba la existencia de la infracción, lo que amerita el establecimiento de una sanción en base al art. 19 del Reglamento de Sanciones e Infracciones comerciales, aprobado por la Resolución Administrativa Interna RAI/AEMP/N° 030/2011, mismo que rige desde el 15 de mayo de 2011. Por otro lado el art. 40 del Cód.Com. indica: “...Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un notario de fe pública, para que antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquel a quién pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por notario intervinientes... La autorización para su empleo será otorgada por el registro de comercio, a pedido del interesado, requiriendo la resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindir en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto. Cuando se trate de sociedades por acciones, la autorización se le otorgará previo dictamen favorable del respectivo órgano administrativo de control”. Al respecto y conforme al proceso de fiscalización, la empresa ahora demandante, no contaba con la debida autorización para el uso de medios electrónicos sobre hojas removibles para los libros contables en la gestión 2010, razón por la cual se aplicó el art. 17 del Reglamento de sanciones e Infracciones Comerciales, aprobado por la Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 de 8 de mayo de 2008, norma que se encontraba vigente al momento cometerse el hecho.

6. Respecto del silencio administrativo negativo. El demandante señala que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, a tiempo de emitir el Auto de 27 de noviembre de 2013 habría incumplido el plazo asimismo señala que no se notificó la resolución de recurso de revocatoria, sobre este aspecto de la revisión de actuados se puede establecer que la autoridad de empresas, emitió el Auto de 27 de noviembre de 2013 de acuerdo a lo establecido en el art. 39-I del D.S. N° 27175 y tal actuación emerge de la potestad que tiene la administración de solicitar el cumplimiento de los requisitos formales subsanables, para lo cual se otorgó un plazo de 5 días y la empresa no acreditó el cumplimiento de los requisitos exigidos, razón por la cual se emite la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCO/N° 097/2017 de 18 octubre de 2013, la cual se emite dentro del plazo establecido para el recurso de revocatoria, declarándolo improcedente y rechazando la solicitud de suspensión de ejecución de la resolución sancionatoria.

7. Respecto de la prescripción. Se llega a determinar que la prescripción es un instituto jurídico que opera por el transcurso del tiempo y produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho permitiendo la extinción de los derechos. Dicho ello, es preciso mencionar sobre el cómputo de la prescripción que la Sentencia N° 137/2013 de 18 de abril de 2013 (debió decir auto supremo), emitida por el Tribunal Supremo a objeto de establecer un criterio sobre el cómputo de la prescripción establece: “... respecto al inicio del cómputo del plazo de la prescripción, al no existir previsión legal expresa, se acude a la doctrina cuyo criterio establece que el plazo se computa desde el día en que la infracción se hubiera cometido...”. Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el art. 79 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002 a la letra dice: “Las infracciones prescribirán en el término de dos años. Las sanciones impuestas se extinguirán en el término de un año. La prescripción de las sanciones quedará interrumpida mediante la iniciación del procedimiento de cobro, conforme a reglamentación especial para los órganos de la Administración Pública, comprendidos en el art. 2 de la presente ley” y realizando la confrontación con la normativa que ha sido desconocida por la empresa, se tiene que, la infracción del art. 205 del Cód. Com., referente a que la asamblea ordinaria se reunirá por lo menos una vez al año y a más tardar dentro de los tres meses de cerrado el ejercicio económico de la sociedad y dicho cierre económico de la empresa Minera

Chillaya S.R.L. en la que debieron aprobarse los estados financieros de la Gestión 2010, fue hasta el 30 de septiembre de 2011, según la clasificación establecida en el art. 39 del D.S. N° 24051 (empresas Mineras), con los tres meses adicionales que establece el art. 205 del Cód. Com., la Asamblea Anual del 2001, debió celebrarse entre el 1 de octubre al 31 de diciembre de 2011, si esta asamblea se llevaba a cabo de manera posterior a dicho periodo entonces ya era considerada una infracción, bajo tal antecedente, la autoridad de empresas notificó al agente regulado con la nota de cargos en 27 de septiembre de 2013, hecho que se verifica cuando se apersona a esas dependencia el apoderado de la empresa Minera Chillaya S.R.L. y según el art. 79 de la L. N° 2341, las infracciones prescriben en el término de 2 años, dicha prescripción se interrumpió con la notificación con la nota de cargos al agente regulado el 27 de septiembre de 2013, es decir antes que transcurran los 2 años desde la comisión de la infracción, a mayor abundamiento, el cómputo de la prescripción se debe efectuar a partir del 16 de febrero de 2012 fecha en que se produjo la infracción, siendo que la fecha de notificación con la Nota de Cargos fue el 27 de septiembre de 2013, habrían transcurrido 1 año y 7 meses y 11 días, bajo este entendimiento la infracción no ha prescrito. En cuanto a la infracción del art. 40 del Cód. Com., se debe considerar que el periodo de fiscalización fue a la gestión 2010, que concluía el 30 de septiembre de 2011, fecha en la cual la empresa Minera Chillaya, no contaba con la autorización para el uso de medios electrónicos sobre hojas removibles, aspecto que se constató en 27 de septiembre de 2012, al momento de efectuarse el cierre de la fiscalización, este cargo también se plasmó en la Nota de Cargos AEMP/DTFVCO/NOT/N° 043/2013 y que fue notificada al representante legal de la empresa en fecha 27 de septiembre de 2013, en tal sentido se constata que la infracción fue identificada antes de su prescripción.

8. Respecto a los principios jurídicos en el proceso de fiscalización. Ingresando al análisis del caso particular, tanto del proceso de fiscalización como de la etapa recursiva, se debe expresar que se ha cumplido a cabalidad los procedimientos determinados por la L. N° 2341, su reglamento y las disposiciones particulares emergentes de éstos. En este marco, se debe destacar que los representantes de la empresa Minera Chillaya, han tenido la plena posibilidad de conocer de manera directa todos los actos propios de un procedimiento de fiscalización, como ser, el inicio de las diligencias preliminares, así como se ha dado la posibilidad de presentar los documentos que sean pertinentes en el caso (descargos), se ha dado la oportunidad de tener acceso directo a los informes técnico legales elaborados por autoridad de empresas, se ha emitido las correspondientes notas de cargos, la cual ha sido notificada en forma directa a los representantes de la empresa, a través de la cual se ha otorgado un plazo determinado para la presentación de todos los elementos probatorios que sean pertinentes, aspecto que se puede evidenciar fehacientemente pues la empresa ha hecho uso de sus derechos, se ha ofrecido la posibilidad de que se presenten los correspondientes alegatos de manera directa, en fin se ha realizado cuanta actuación se encuentre establecida en la norma. Por otro lado, en relación al recurso jerárquico interpuesto ante el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, se debe tener en cuenta que conforme a las disposiciones contenidas en la L. N° 2341 y D.S. N° 27175, ante la remisión de antecedentes de la Autoridad de Empresas, en tiempo hábil y oportuno se ha emitido el correspondiente auto de admisión, conforme se señala en el art. 55 del referido Decreto Supremo, se ha emitido el recurso instaurado, determinación que ha sido notificada a los ahora demandantes, por lo que ellos han tomado conocimiento de que los antecedentes del proceso se encontraban radicados en el ministerio, en tal sentido es bueno destacar que los mismos tenían las posibilidades y oportunidades de ejercer su derecho a la defensa, de la misma manera se debe puntualizar que en el tiempo determinado por la norma, se ha procedido a la emisión de la correspondiente resolución jerárquica, elemento que denota la legalidad de las actuaciones realizadas, consiguientemente no se puede alegar como argumento de la presente demanda la violación o desconocimiento de los principios de debido proceso, derecho a la defensa y legalidad.

2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente la parte demandada solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la empresa Minera Chilaya S.R.L. y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEPN° 028.2014 de 27 de mayo del 2014.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, notificado legalmente dentro presente proceso a fs. 200, no asume defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. La Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, procede a realizar la fiscalización de la gestión 2010 de la empresa Minera Chillaya S.R.L. y por medio de la Nota AEMP/DESP/DTFVCO/ N° 0961/2012 de fecha 24 de septiembre de 2012 comunica el inicio de la fiscalización.

2. La comisión fiscalizadora designada para el efecto, se constituyó en el domicilio de la empresa el 26 de septiembre de 2012, para efectuar el trabajo de campo y se levantó acta de inicio de fiscalización, en la que se señala que existe documentación en poder del Gerente General y Socio, Marco Antonio Gutiérrez Valdivia y por Nota DTFVCO/CF/CHILLAYA/N° 001/2012, la comisión de fiscalización solicita a la empresa que en el plazo de 5 días remita documentación e información para análisis y valoración.

3. En 27 de septiembre de 2012, se emite el Acta de cierre de fiscalización, donde se expresa que continuara el trabajo de gabinete para la emisión del informe de fiscalización y que la empresa regulada no proporcionó la autorización para el uso de hojas móviles en sus libros contables.

4. Luego de emitido el Informe Técnico Legal AEMP/DTFVCO/ N° 176/2013 de 18 de junio de 2013, el 25 de septiembre de 2013 se notificó a la empresa Minera Chillaya S.R.L. a través de la Nota AEMP/DTFVCO/ N° 176/2013 de 18 de septiembre de 2013, los cargos en su contra y el otorgamiento de un plazo de 5 días para presentar descargos.

5. Corridos los trámites de ley se emite la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/N°097/2013 de 18 de octubre de 2013 que resuelve sancionar a la empresa Minera Chillaya S.R.L.: a) Por haber inobservado el art. 205 del Código de Comercio con una multa de Bs 21.380,70, conforme lo establecido en el art. 19 del reglamento de Sanciones e Infracciones comerciales aprobado por Resolución Administrativa RA/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011; y b) Por haber infringido el art. 40 del Código de Comercio con una multa de Bs 114.820,00 de acuerdo a lo establecido en el art. 17 del Reglamento de Infracciones y Sanciones Comerciales aprobado mediante Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008.

6. Interpuesto el recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/N°097/2013 de 18 de octubre de 2013, se emitió la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N°121/2013 de 18 de diciembre de 2013 que dispuso declarar improcedente el Recurso de Revocatoria y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución Jerárquica MDPyEPN° 028.2014 de 27 de mayo del 2014, que confirmó la resolución de recurso de revocatoria.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse en las pretensiones impugnatorias de la parte demandante, varios objetos de controversia a ser resueltos y el referirse dos de estos, a la prescripción de la sanción y aplicación de ley abrogada, este tribunal, en aplicación del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180 parág. I de la C.P.E. en actual vigencia, que ha sido entendido por la S.C. N° 0010/2010-R de 6 de abril de 2010 como: "...el cumplimiento (refiriéndose al principio procesal de eficacia) de las disposiciones legales y que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo, de oficio, los obstáculos puramente formales..." (lo resaltado entre paréntesis ha sido añadido por este tribunal), procede a resolver solo los puntos de controversia referidos a la prescripción y aplicación de ley abrogada, ya que resueltos éstos, se cumple el fin último de todo proceso en general que es la resolución del conflicto jurídico y en particular del proceso contencioso administrativo, que es el de control de legalidad de los actos administrativos, es decir el ajuste del acto administrativo a la constitución, a las leyes o normas reglamentarias. Además porque resueltas las pretensiones de prescripción y aplicación de ley abrogada, resulta intrascendente resolver otros puntos de controversia.

Que en razón de lo anteriormente señalado, los puntos de controversia, a ser resueltos de forma preferente por éste tribunal son:

1. Si el procedimiento y las sanciones impuestas a la empresa Minera Chillaya S.R.L. por Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas se encontraban prescritas o no.

2. Si la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTFVCOC/N° 097/2013, impuso sanciones fundadas en resoluciones administrativas abrogadas, infringiendo el principio de legalidad en sus vertientes de tipicidad y taxatividad.

5.2 Análisis y resolución.

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

3. Sobre el primer objeto de controversia referido a: "Si el procedimiento y las sanciones impuestas a la empresa Minera Chillaya S.R.L. por Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas se encontraban prescritas o no", se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

a. A fin de resolver el presente objeto de controversia, se debe revisar el art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, con este objetivo se tiene que éste establece: "Las infracciones prescribirán en el término de dos años. Las sanciones impuestas se extinguirán en el término de un año. La prescripción de las sanciones quedará interrumpida mediante la iniciación del procedimiento de cobro, conforme a reglamentación especial para los órganos de la administración pública, comprendidos en el art. 2° de la presente ley", de tal forma que la citada norma jurídica, diferencia tres aspectos: a) La prescripción de cualquier infracción administrativa, en un plazo de 2 años; b) La prescripción de la sanción administrativa impuesta en el plazo de 1 año y c) La prescripción de las sanciones se interrumpe por la iniciación del proceso de cobro. Es de particular interés, que el citado artículo diferencia entre infracción y sanción, siendo la infracción, la actuación incorrecta o no cumplimiento de cualquier norma administrativa y la sanción, la multa principalmente que se impone por dicha actuación incorrecta o no cumplimiento y que se interrumpe el plazo de la prescripción de la sanción ya impuesta por la iniciación del procedimiento de cobro, es decir que la comisión de una infracción administrativa prescribe a los 2 años, la sanción por cualquier infracción administrativa, impuesta prescribe en 1 año y se interrumpe la prescripción de la sanción administrativa impuesta por el inicio del procedimiento de cobro. Por otro lado, también es necesario examinar cuando se inicia el plazo de la prescripción de la infracción administrativa, sobre esta materia la Ley de Procedimiento Administrativo y su Reglamento (D.S. N° 27113) tienen un vacío jurídico, por ello es necesario utilizar, la jurisprudencia constitucional sobre la materia que han señalado que la sanción administrativa es igual a la penal con la única diferencia que es el órgano que la impone (S.C. N° 0049/2013 de 11 de enero de 2013), por ello al ser aplicables la reglas de derecho penal a las sanciones administrativas, se debe aplicar por analogía al tratarse un proceso sancionador administrativo, la regla prescrita en el art. 30 del Cód. Pto. Pen., que establece que: "El término de la prescripción comenzará a correr desde la media noche del día en que se cometió el delito o en que cese su consumación".

b. En el caso de autos, se dispuso la fiscalización de la empresa Minera Chillaya S.R.L. de la gestión financiera 2010 y de las actuaciones legales de la citada gestión, encontrándose el incumplimiento de los arts. 205 y 40 del Cód. Com. referidos a la no aprobación de los estados financieros de la gestión 2010 en la asamblea ordinaria y no contar con la autorización para el uso de medios electrónicos sobre hojas removibles para los libros contables, sobre éstas dos infracciones se debe considerar: a) Que conforme al art. 39 D.S. N° 24051 (Reglamento del Impuesto sobre utilidades de las empresas), el plazo de cierre de gestión para fines del impuesto sobre utilidades de las empresas es de 120 días después del cierre de gestión que para las empresas mineras es hasta el 30 de septiembre del 2011; b) Que el art. 205 del Cód. Com. dispone que: "La asamblea ordinaria se reunirá, por lo menos, una vez al año, en el domicilio y época fijada en la escritura

social y, a más tardar, dentro de los tres meses de cerrado el ejercicio económico de la sociedad...”; c) Que en el caso concreto al ser el cierre económico el 30 de septiembre, la empresa Minera Chillaya debía celebrar su asamblea ordinaria hasta el 31 de diciembre del 2011 y que la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOCC/N°097/2013 de 18 de octubre de 2013 que resuelve sancionar a la empresa Minera Chillaya S.R.L., fue notificada, el mismo día 18 de octubre del 2013, es decir a 1 año 9 meses y 18 días, no habiendo prescrito la infracción administrativa de celebración de asamblea ordinaria, al no haber transcurrido los 2 años que prevé el art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo; d) En el caso, de la infracción de no autorización de hojas removibles para registros contables, el art. 40 del Cód. Com. establece: “Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un notario de fe pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos. Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna. La autorización para su empleo será otorgada por el registro de comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto...”; e) En el caso de autos, se fiscalizó la gestión 2010 y se acusa que la empresa Minera Chillaya, no cumplió con la autorización del Registro de Comercio para el uso de hojas removibles para registros contables que debió realizarse antes de la gestión 2010 y no después como se produjo en el presente caso y que consta en la Resolución Administrativa VPIMGE-DSC-URC N° 241/2012 de 9 de noviembre de 2012 que autoriza a FUNDEMPRESA concesionaria del Registro de Comercio proceda a dar curso a la empresa Minera Chillaya S.R.L. del uso de hojas removibles y sistema de hojas electrónicas de Actas de Asamblea de Socios y Libros Contables; f) Conforme a los anteriores antecedentes y se fiscalizaba la gestión 2010 y como se señala que se infringió el art. 40 del Cód. Com., sobre la autorización del registro de comercio para el uso de hojas removibles para registros contables y se ha indicado que esta autorización debió ser realizada antes de su utilización y al fiscalizarse, la gestión 2010, el plazo de la prescripción comenzaba a computarse desde las cero horas del día 1 de enero del año 2011 y concluía a las 12:00 PM del 31 de diciembre del año 2012, conforme a la prescripción del art. 30 del Cód. Pdto. Pen., aplicable por analogía, por lo que en el presente caso al emitirse Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOCC/N°097/2013 que sanciona a la empresa Minera Chillaya S.R.L. y ser notificada, el 18 de octubre del 2013, esta infracción ya se encontraba prescrita al haber transcurrido 3 años 9 meses y 18 días y que las infracciones administrativas conforme al art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, prescriben a los 2 años.

1. En relación al segundo objeto de controversia referido a: “Si la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEM/DTFVCOCC/N° 097/2013, impuso sanciones fundadas en resoluciones administrativas abrogadas, infringiendo el principio de legalidad en sus vertientes de tipicidad y taxatividad”, se deben realizar el siguiente examen:

a. A fin de resolver el segundo objeto de controversia, se debe indicar que las Resoluciones Administrativas RAI/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011 y Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 de 5 de mayo de 2008, que fundamentan la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEM/DTFVCOCC/N° 097/2013 para sancionar a la empresa Minera Chillaya S.R.L. fueron derogadas por la Resolución Administrativa RAI/AEMP/ N° 052/2011 de 16 de agosto de 2011, que expresamente señala en su artículo segundo: “Dejar sin efecto los Reglamentos de Sanciones e Infracciones de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas aprobados mediante Resoluciones Administrativas signadas con los números SEMP N° 71/2008 y RAI/AEMP/N°030/2011 de 5 de mayo de 2008 y 21 de abril de 2011 respectivamente” y seguidamente en sus artículos cuarto y quinto establece: Cuarto.- “Todos los procedimientos sancionatorios iniciados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, en uso y aplicación del reglamento de sanciones aprobado mediante la resolución administrativa signada con el Número SEMP N° 071/2008, deberán someter a la aplicación de dicho reglamento hasta su culminación” y Quinto.- “Todos los procedimientos sancionatorios iniciados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, en uso y aplicación del reglamento de sanciones aprobado mediante Resolución Administrativa signada con el número RAI/AEMP/N° 030/2011, deberán someterse a la aplicación de dicho reglamento hasta su culminación”, de tal forma que Resolución Administrativa RAI/AEMP/ N° 052/2011 de 16 de agosto 2011 determina que quedan abrogadas las Resoluciones Administrativas RAI/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011 y Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 de 5 de mayo de 2008 y en sus artículos cuarto y quinto fijan la ultractividad solo de los procedimientos iniciados antes de la vigencia de la citada resolución de los procesos comenzados en ejecución de las Resoluciones Administrativas RAI/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011 y Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 de 5 de mayo de 2008. Ahora bien, se debe hacer mención en esta parte del análisis que para la vigencia de la ley en el tiempo en materia penal se debe considerar que conforme a la S.C. N°1055/2006-R de 23 de octubre de 2006, que en materia de norma sustantiva rige el principio de tempus commissi delicti, que quiere decir que la ley sustantiva vigente que rige, es la del momento de cometerse el acto, es decir que la norma sustantiva aplicable en materia infracciones administrativas, es la norma vigente al momento de producirse la actuación incorrecta o no cumplimiento de cualquier norma administrativa y que la ley procesal aplicable en el tiempo es la que se encuentra vigente al momento de resolverse el acto y por ello, la citada S.C. N° 1055/2006-R de 23 de octubre de 2006 expresamente determina: “...toda vez que la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus commissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna...”.

b. En caso de autos, como se ha indicado anteriormente, al sancionarse 2 conductas infraccionales previstas en el art. 205 y 40 del Cód. Com. de la gestión 2010, se inició la fiscalización mediante Nota AEMP/DESP/DTFVCOCC/N° 0961/2012 de 24 de septiembre de 2012, estando vigente Resolución Administrativa RAI/AEMP/N° 052/2011 de 16 de agosto de 2011 para fines de adjetivos y sustantivos, sin embargo por disposición de la indicada resolución administrativa, se dejaban sin efecto las Resoluciones Administrativas RAI/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011 y Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 de 5 de mayo de 2008, en su parte sustantiva y adjetiva y solo se aplicaban éstas a los procedimientos ya iniciados en vigencia de éstas, por lo que a la fecha de iniciación del proceso sancionador no se encontraba en vigencia la infracción administrativa prevista en el art. 17 del Reglamento de Infracciones y Sanciones Comerciales aprobado mediante Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 referida a todo otro acto que viole la normativa comercial e igualmente con relación a la infracción

administrativa del art. 19 del Reglamento de Sanciones e Infracciones comerciales aprobado por Resolución Administrativa RAI/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011, relacionado a todo acto que viole la normativa comercial, tampoco se encontraba en vigencia y en la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N° 052/2011 de 16 de agosto de 2012 no se encuentra estas figuras típicas de infracción administrativa.

c. En conclusión, a la fecha de iniciación (24 de septiembre de 2012) de la fiscalización de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, se encontraba en vigencia la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N° 052/2011 de 16 de agosto de 2011, que había abrogado las Resoluciones Administrativas RAI/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011 y Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 de 5 de mayo de 2008, en su parte sustantiva y adjetiva y solo se aplicaban éstas últimas a los procedimientos ya iniciados en vigencia de éstas, por lo que a la fecha de iniciación del proceso sancionador no se encontraba en vigencia para procesar y sancionar las infracciones administrativas sancionadas de los arts. 205 y 40 del Cód. Com., a la empresa Minera Chillaya S.R.L.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 86 a 89, interpuesta por la empresa Minera Chilaya S.R.L. representada por Marco Antonio Gutiérrez Valdivia contra el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural en relación a la prescripción de la sanción de la infracción de no autorización de hojas removibles para registros contables y que la Resolución Administrativa RAI/AEMP/N° 052/2011 de 17 de febrero de 2012, había abrogado las Resoluciones Administrativas RAI/AEMP/N°030/2011 de 21 abril de 2011 y Resolución Administrativa SEMP N° 71/2008 de 5 de mayo de 2008 que sustentan la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEM/DTFVCOC/N° 097/2013 y en consecuencia quedan sin efecto la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/N°097/2013 de 18 de octubre de 2013, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N°121/2013 de 18 de diciembre de 2013 y la Resolución Jerárquica MDPyEPN° 028.2014 de 27 de mayo del 2014.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



377

Estación de Servicio "SURTIDOR EL TORNO"

**c/ Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE) ahora Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Estación de Servicio "Surtidor el Torno" contra la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 29 vta., y 82 de obrados impugnando la R.A. N° 1956 pronunciada el 9 de diciembre de 2008 por la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE); la contestación de fs. 131 a 147; no se hizo uso el derecho a la réplica conforme consta a fs. 157; notificación del tercero interesado a fs. 491; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Estación de servicio demandante, señala que mediante Auto de Cargos de 27 de agosto de 2007 la Superintendencia de Hidrocarburos dispuso formular cargos contra la Estación de Servicio "Surtidor el Torno" por la presunta infracción al art. 6 del Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes aprobado por D.S. N° 26276 de 5 de agosto de 2001.

Que mediante R.A. N° 0188/2008 de 21 de febrero, la Superintendencia de Hidrocarburos dispuso declarar probado el cargo formulado contra la Estación de Servicio "Surtidor el Torno", del departamento de Santa Cruz, revocando la licencia de operación de la estación de servicio "Surtidor el Torno" al haberse establecido que el producto que comercializa incumple las especificaciones de calidad establecidas en el anexo a del reglamento de calidad de carburantes y lubricantes aprobado por D.S. N° 26276.

Por memorial de 12 de marzo de 2008, interpuso recurso de revocatoria en contra de la Resolución Administrativa arriba mencionada, resuelto por la R.A. N° 0409/2008 de 22 de abril, que rechazó el recurso de revocatoria interpuesto.

Contra dicha resolución, la Estación de Servicio "Surtidor el Torno" interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la R.A. N° 1956 de 9 de diciembre de 2008, emitida por la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial, que confirmó la RA SSDH N° 0409/2008 de 22 de abril y en su mérito la RA SSDH N° 0188/2008 de 21 de febrero, dictadas por la Superintendencia de Hidrocarburos.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Estación de Servicio demandante dentro de los fundamentos de su demanda, señala que:

A) La Superintendencia de Hidrocarburos no cumplió con lo dispuesto por el art. 28 del Reglamento de Calidad modificado por la disposición adicional sexta del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo aprobado por D.S. N° 27172, en relación con la revocatoria de la licencia, en observancia de lo dispuesto por el art. 82 y el párrafo I del art. 83 del D.S. N° 27172, así como por el art. 110 de la L. N° 3058 de Hidrocarburos. Reitera que frente a una infracción grave como es el incumplimiento de especificaciones de calidad, debe seguirse el procedimiento señalado.

Precisa que lo anterior tiene su propia lógica, puesto que da al administrado la oportunidad de corregir su conducta antes de la revocatoria, lógica que es contraria a la que la Superintendencia, arbitrariamente, pretende hacer creer al señalar que siguió el procedimiento contenido en los arts. 80 y 81 del D.S. N° 27172. En este sentido, agrega que la Superintendencia no entendió que la observación no se refiere a la sanción, sino al procedimiento para imponer la sanción, pues indica que la Superintendencia de Hidrocarburos incurrió en la nulidad que señala el inc. c) del art. 35 de la L. N° 2341.

Adiciona que pese a haberse denunciado oportunamente la nulidad alegada, nunca fue considerada ni por la Superintendencia de Hidrocarburos, ni por la Superintendencia General del SIRESE, eludiendo el deber de la administración de responder a los agravios expuestos por el administrado en sus recursos.

B) La Superintendencia desconoce el valor legal de las garantías jurídicas que debe respetar el procedimiento administrativo, porQUE ambas Superintendencias incurrieron en la misma imprecisión, ya que no existe en el D.S. N° 28173 una disposición expresa que determine la vigencia del D.S. N° 26276, norma no aplicable en el presente caso, en mérito a lo dispuesto por la Ley de Hidrocarburos N° 3058.

Arguye que la L. N° 3058 dispuso en su art. 2 la abrogación de la Ley de Hidrocarburos N° 1689 y en su disposición final primera, la abrogación y derogación de toda disposición contraria a dicha ley. Manifiesta que pese a ello y en franca violación del art. 228 de la C.P.E., se dispuso mediante D.S. N° 28173 la vigencia transitoria de algunos reglamentos de la L. N° 1689, entre los que se encontraba el Reglamento para la Construcción y Operación de Estaciones de Servicio, aprobado mediante D.S. N° 24721 y el Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes aprobado por D.S. N° 26276.

En relación con lo anterior, añade que el D.S. N° 28173 no dispone la vigencia del de igual jerarquía N° 26821, que durante la vigencia de la L. N° 1689 modificó el art. 69 del Reglamento para la Construcción y Operación de Estaciones de Servicio, aprobado por D.S. N° 24721, reiterando la nulidad del acto de la Superintendencia al disponer la revocatoria de la licencia de operación en el presente caso, en cumplimiento de lo dispuesto por el inc. d) del art. 35 de la L. N° 2341.

Expresa luego que a través de la promulgación del D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007, se dispuso un nuevo régimen a través de sanciones pecuniarias, sin realizar referencia alguna al anterior régimen sancionatorio contenido en el D.S. N° 26821, por no estar vigente el mismo.

C) La Superintendencia de Hidrocarburos no cumple con la obligación de notificar a la Estación de Servicio antes de remitir las pruebas al laboratorio acreditado en el exterior, ya que no es suficiente que el operador de la Estación de Servicio hubiese firmado el acta, quien por otra parte no está obligado a conocer las normas ASTM, lo que produce indefensión en el administrado, quien tiene el derecho de observar oportunamente las condiciones en que son almacenadas las muestras y luego transportadas vía terrestre al laboratorio acreditado en Santiago de Chile, además del hecho que la Superintendencia de Hidrocarburos se tomó 50 días desde el momento de la toma de muestra hasta la emisión del análisis completo, siendo que el reglamento de calidad otorga al ente regulador solamente 15 días para realizar los análisis.

D) La licencia de operación solo tiene validez de un año calendario y a la fecha la Estación de Servicio cuenta con una nueva Licencia de Operación, conforme señala el art. 38 del Reglamento de Estaciones de Servicios. El inc. e) del art. 29 del citado Reglamento establece que la autorización para la operación de la Estación de Servicio se otorgará por 10 años, a sola condición que la empresa acredite ante la superintendencia estar cumpliendo las condiciones técnicas y reglamentarias; es decir, que la superintendencia otorga una autorización de construcción y operación que tiene una vigencia de diez años, y previo cumplimiento de requisitos técnicos y legales se otorga una licencia de operación que tiene una vigencia de un año, por lo que el objeto de la sanción del presente procedimiento administrativo deberá ser la licencia de operación vigente al momento de la sustanciación del mismo. Agrega que el art. 57 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo aprobado por D.S. N° 27113 establece que el acto administrativo se extingue de pleno derecho, sin necesidad de otro acto posterior, por: c) Expiración del plazo para el cumplimiento de su objeto. En ese sentido, informa que concluida la vía administrativa la Estación ya tiene otra Licencia de Operación con otro número de serie y con otra vigencia, por lo que la Licencia se extinguió de pleno derecho y debió ser renovada, en consecuencia el objeto señalado anteriormente ya no existe. Por otra parte, el art. 2 del D.S. N° 26821 de 25 de octubre de 2002, que modifica el art. 69 del Reglamento, establece que la Superintendencia sancionará a la empresa con la revocatoria de La licencia de Operación, entre otros, en caso de alteración de la calidad de los carburantes comercializados, es decir, la normativa determina de manera precisa que la sanción es simplemente la revocatoria de la licencia de operación y no otro documento que expida la superintendencia de hidrocarburos, como por ejemplo la autorización de construcción.

E) La Superintendencia de Hidrocarburos no cumple lo dispuesto por las Normas ASTM (American Society for Testing Materials), Manifiesta que de la toma de muestras y de los informes técnicos de la Oficina de Defensa del Consumidor (ODECO), se advierten imprecisiones en la aplicación de las normas ASTM y API (American Petroleum Institute), consagradas en el Manual de Medidas Estándar del Petróleo, las que fueron denunciadas según sostiene, en sus descargos y reiteradas en los recursos dentro del proceso.

Alega que la muestra, en el caso de autos, fue almacenada y transportada en condiciones de temperatura ambiente y sometida a altas presiones (transporte terrestre) a consecuencia del traslado hasta el Laboratorio de SGS en Chile, lo que demuestra que fue almacenada a temperatura de 25 grados centígrados, no aplicando correctamente las normas

ASTM D4057, ASTM D5854 y ASTM D-86, lo que vicia de nulidad la toma de muestras, pues el num. 34 del art. 7 de la norma ASTM D-86 establece que las muestras deben ser almacenadas a una temperatura inferior de 10 grados centígrados si la muestra no fuera analizada inmediatamente después de su recolección, evidenciándose que no se cumplió la norma y que se trata de cuestiones de hecho y no de opinión que adolece de sustento científico.

Continúa señalando que entre la fecha de la muestra por SGS Bolivia S.A. y el análisis realizado por SGS Chile S.A. hay un lapso de 50 días, no obstante que el Reglamento de Calidad otorga a la Superintendencia de Hidrocarburos un plazo máximo de 15 días para realizar el análisis, periodo en que la muestra fue almacenada y transportada por tierra, por lo que dadas las condiciones y medios de transporte por las que atravesó fue sometida a cambios extremos de altura y altas presiones, condiciones que alteran el producto; por lo que no se respetaron preceptos legales y técnicos, lesionando los derechos de la Estación de que realice las correspondientes observaciones operativas y técnicas a la forma en que se manipuló la muestra para su remisión al laboratorio ubicado en Santiago de Chile, refiere que la muestra fue transportada en contenedor plástico, sin ningún tipo de refrigerante y a temperatura ambiente, lo que vicia de nulidad absoluta el procedimiento de toma de muestras y cualquier resulta o resolución emitida por la Superintendencia, derivada de dicho procedimiento.

Más adelante señala que SGS Bolivia S.A. tiene la obligación legal, mandato de orden público vinculado al debido proceso, de notificar al administrado a momento de realizar la remisión de la muestra al laboratorio acreditado en el extranjero, con el fin que la estación de servicio pueda verificar el cumplimiento mínimo de estándares técnicos de calidad que deben cumplirse, no causar indefensión, no presumir la culpabilidad del administrado y respetar el principio de verdad material.

Añade que por el tiempo de almacenaje de las muestras en envases de plástico, las condiciones de transporte terrestre a que son sometidas, así como el cambio de presión y temperatura como consecuencia de su traslado al laboratorio de SGS en Chile, deben tomarse en cuenta las modificaciones que indefectiblemente experimenta el producto.

F) La Superintendencia de Hidrocarburos actúa como juez y parte, porque de una revisión de antecedentes se puede evidenciar que no consideró ninguno de los argumentos y pruebas presentadas durante la fase de descargo en la vía administrativa, y que ambas superintendencias violaron el principio de bilateralidad o de contradicción no sólo al ocultar elementos de juicio decisivos, sino al fundar única y exclusivamente su resolución en base a posiciones arbitrarias contenidas en algunos casos en los informes ODECO o con simples afirmaciones como: "...no corresponde mayores consideraciones de orden legal..." (Sic), desconociendo pruebas de descargo aportadas por la propia empresa acusada de infringir el art. 6 del Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, por lo que no ha cumplido el rol regulatorio que le asignan las leyes y reglamentos, como el desconocer que su procedimiento administrativo carece de objeto, puesto que la licencia de operación tiene vigencia sólo de un año o que no utilizó el procedimiento correcto para la revocatoria de la licencia de operación previsto en los arts. 82 y 83 del D.S. N° 27172, agravio que no fue contestado por la Superintendencia General en su R.A. N° 1948.

G) La Superintendencia no considera la aplicación de la ley más benigna, porque si bien la ley aplicable a un caso es la vigente al momento de los hechos, esta regla debe ceder cuando con posterioridad se dicta una norma más benigna, habiéndose solicitado oportunamente a la administración la aplicación de la sanción prevista en el D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007, situación que no fue debidamente respondida ni a favor ni en contra.

Finalmente señala que la administración no realizó una correcta valoración de las argumentaciones y pruebas presentadas por la Estación de Servicio, como tampoco la debida fundamentación de sus actos administrativos, tampoco consideró las nulidades denunciadas conforme señala el art. 8 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando probada la demanda, revocando la R.A. N° 1956 de 9 de diciembre de 2008, dictada por el Superintendente General del SIRESE, y consiguientemente se revoquen totalmente las RR.AA. Nos. SSDH 0188/2008 de 21 de febrero y N° SSDH 0409/2008 de 22 de abril, ambas pronunciadas por la Superintendencia de Hidrocarburos.

II. De la contestación a la demanda.

Carlos Quispe Lima y Juan Carlos Zambrana Pérez, en su condición de director general de control y fiscalización y jefe de la unidad de Control y Fiscalización de Hidrocarburos, respectivamente, dependiente del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, se apersonaron al proceso y respondieron negativamente a la demanda con memorial presentado el 25 de enero de 2011, que cursa de fs. 131 a 147 de obrados y señalaron lo siguiente:

1.- En cuanto al supuesto incumplimiento por parte de la ex superintendencia de hidrocarburos con lo dispuesto en el art. 28 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo aprobado por D.S. N° 27172; señala que por Disposición Adicional VI del D.S. N° 27172, quedó modificado el art. 28 del D.S. N° 26276 de 10 de agosto de 2001, en la siguiente forma "En caso de que la infracción administrativa sea grave y reiterada, la Superintendencia de Hidrocarburos iniciará el procedimiento de caducidad y revocatoria establecido en el reglamento de la ley del procedimiento administrativo", dejando claro que la norma específica es el reglamento, el mismo que en su art. 6 establece: "Queda expresamente prohibida la realización de cualquier acto o actividad especificados en el art. 3 del presente reglamento sobre carburantes y lubricantes que no cumplan con las especificaciones de calidad indicadas en los anexos A y B del presente reglamento, sea para consumo propio o comercialización en el mercado interno. Los infractores serán pasibles a las sanciones penalidades previstas en las normas legales sectoriales y en el presente Reglamento, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que pudieran derivar de sus actos u omisiones". Por su parte el art. 26 (sanciones) del mismo compilado determina: "...Infracción a especificaciones de calidad: i) cuando los infractores fueron sujetos regulados por un reglamento vigente de la ley de hidrocarburos en materia de construcción y operación de refinerías, de plantas de almacenaje, de estaciones de servicio de combustibles líquidos o de estaciones de servicio en aeropuertos o cualquier otro reglamento vigente, la superintendencia de hidrocarburos aplicará preferentemente las sanciones establecidas en el reglamento que sea aplicable a dichos sujetos...". Agregan que el D.S. N° 28173 autorizó a la Superintendencia la aplicación transitoria del reglamento para la construcción y operación de estaciones de servicios de combustibles líquidos, aprobado mediante D.S. N° 24721, cuyo art. 69 fue modificado por el art. 2 del D.S. N° 26821, el mismo que establece que en caso de alteración de la calidad de los carburantes sancionará a la Estación directamente con la revocatoria de la licencia de operación. Aducen que el art. 81 del D.S. N° 27172, señala explícitamente que los procedimientos de caducidad y revocatoria dispuestos en los arts. 82 y 83 de dicha norma legal, se aplicarán siempre y cuando no exista normativa sectorial específica; y que en el caso de autos, la sanción correspondiente se encuentra establecida en el art. 69 del Reglamento para la Construcción y Operaciones de Estaciones de Servicio de Combustibles Líquidos

aprobado mediante D.S. N° 24721, modificado por el art. 2 del D.S. N° 26821; por lo que la superintendencia de hidrocarburos, sustanció el procedimiento administrativo sancionador de investigación de oficio establecido en los arts. 76 al 80 por el D.S. N° 27172, cumpliendo con todos los requisitos establecidos en la normativa.

Continúa indicando que, el art. 2 del D.S. N° 28173 autoriza a la Superintendencia de Hidrocarburos del Sistema de Regulación Sectorial-SIRESE, aplicar transitoriamente entre otros el reglamento para la construcción y operación de estaciones de servicio de combustibles líquidos y reglamento de calidad de carburantes y lubricantes, aprobados para la fiscalización, control y supervisión de las operaciones de las actividades de hidrocarburos, en tanto sea aprobada la nueva reglamentación, por lo que aplicaron la normativa vigente y no se dejó en indefensión a la empresa demandante como pretende hacer ver.

2.- Respecto al supuesto desconocimiento del valor legal de las garantías jurídicas que debe respetar el procedimiento administrativo; indica que se debe tener en cuenta que el D.S. N° 28173 ha dispuesto la aplicación transitoria del Reglamento para la Construcción y Operación de Estaciones de Servicio de Combustibles Líquidos, la que sólo se explica con la vigencia de los DD.SS. Nos. 26276 y 26821, lo que según sostiene, fue reconocido por la demandante al invocar la aplicación del art. 228 de la C.P.E.

Afirma que la contraparte realizó citas inexistentes en la Resolución N° 1956, añadiendo que el argumento del actor es incompleto, pues si bien la L. N° 3058 abrogó la L. N° 1689 y toda disposición contraria, también es cierto que el D.S. N° 28173 dispuso la vigencia del reglamento de calidad señalado líneas arriba, a efecto de evitar vacíos jurídicos y caos en materia de hidrocarburos, por lo que las afirmaciones del demandante carecen de asidero legal.

Aclaran que es evidente que el art. 3 de la Ley de Hidrocarburos vigente desde el 19 de mayo de 2005, determina la abrogatoria de la Ley de Hidrocarburos anterior N° 1689 y en consecuencia los decretos reglamentarios, pero al estar nuevamente vigente el reglamento para la construcción y operación de estaciones de servicios de combustibles líquidos aprobado mediante D.S. N° 24721, también se encuentra vigente el D.S. N° 26821 que modificó dicho reglamento, todo conforme al art. 2 del D.S. N° 28173 que autorizó su aplicación en tanto se aprueben nuevas normas reglamentarias, y que no es contraria a ninguna disposición legal, en consecuencia, lo aseverado por la empresa demandante carece de sustento legal.

3.- Respecto a que la superintendencia de hidrocarburos no cumplió con la obligación de notificar a la estación de servicio antes de remitir las pruebas al laboratorio acreditado en el exterior; indica que lamentablemente la Estación de servicio demandante en el tenor de algunos puntos de su demanda contradice sus argumentos al señalar que la Superintendencia no habría notificado a la demandante a tiempo de remitir las muestras de combustible al exterior, sin embargo, contradictoriamente afirma que las condiciones en que fueron remitidas las muestras al exterior no cumplen con los requisitos exigidos por la ASTM, por lo cual, de qué manera pudieron enterarse que fueron remitidas las muestras sin cumplir con dichos requisitos.

Asimismo, indica que, por otro lado manifestaron que no se cumplieron con los plazos para que la Superintendencia se tome un plazo de 50 días para el análisis; al respecto manifiesta que la empresa demandante no ha verificado con responsabilidad desde la toma de la muestra que se efectuó en 31 de mayo de 2007, mientras que los resultados de los

análisis efectuados por la SGS en Bolivia fueron emitidos el 8 de junio de 2007, es decir, 6 días hábiles y los resultados emitidos por la SGS de Chile fueron remitidos al Laboratorio de SGS de Chile el 11 de julio de 2007 y los resultados fueron emitidos el 19 de julio de 2007, es decir, 6 días hábiles también, entonces de qué 50 días se habla?, además se debe considerar que el art. 15 del DS N°26276 del reglamento de calidad de carburantes y lubricantes determina que la Superintendencia de Hidrocarburos enviará la muestra a un laboratorio acreditado, y en un plazo de 15 días hábiles administrativos a partir de la obtención de las muestras, y que el informe de laboratorio acreditado constituirá instrumento con fuerza suficiente para promover la acción de imposición de sanciones.

4.- En cuanto al punto que la licencia de operación solo tiene validez de un año calendario y a la fecha la estación de servicio cuenta con una nueva licencia de operación; señala que el art. 38 del D.S. N° 24721 del reglamento para la construcción y operación de estaciones de servicio de combustible, establece que la licencia de operación concedida por la superintendencia tiene validez de un año calendario, al cabo del cual deberá ser renovada, consecuentemente se debe entender que existe una sola licencia de operación la misma que es renovada anualmente, por lo que el argumento de la empresa demandante con relación a que la revocatoria debería recaer sobre la licencia al momento de realizarse el procedimiento administrativo no es correcta.

Asimismo, refiere que es evidente que el art. 29 del Reglamento de Estaciones de Servicio establece que la autorización para la operación se otorgará por 10 años, a sola condición que la empresa acredite ante la superintendencia el cumplimiento de los requisitos técnicos y legales, se otorga una licencia de operación que tiene una vigencia de un año, sin embargo la empresa demandante ha infringido el art. 6 del Reglamento de Calidad que dispone que queda prohibida la realización de cualquier acto o actividad especificados en el art. 3 del Reglamento sobre carburantes y lubricantes que no cumplan con las especificaciones de calidad indicadas en los anexos A y B, los infractores serán pasibles a las sanciones y penalidades previstas en las normas sectoriales y en el citado reglamento.

En ese sentido, el art. 69 del Reglamento dispone que en caso de existir alteración de la calidad de los carburantes comercializados, la superintendencia sancionará a la empresa con la revocatoria de la licencia de operación. Como consecuencia de lo anterior señala que la R.A. N° 0188/2008, se limitó a imponer la sanción una vez sustanciado el proceso administrativo sancionador, aspecto que nada tiene que ver con el tiempo transcurrido para otorgar licencia de operación, lo que amerita a señalar que, la superintendencia no pueda dejar de realizar su función fiscalizadora y en tal sentido, se apliquen las sanciones que correspondan.

5. Respecto a que la Superintendencia de Hidrocarburos supuestamente no cumple lo dispuesto por las normas ASTM; rechazan tal argumento, señalando que el envase utilizado para la toma del diesel oíl es el realizado bajo el estándar ASTM D-93, que establece el método para determinar el punto de inflamación de productos de petróleo, el mismo que se encuentra fabricado de material PEAD (polietileno lineal de alta densidad), en consecuencia cumple con lo determinado por la Tabla X1.4 del estándar ASTM D-5854, para las pruebas de punto de inflamación ASTM D-93 para diesel oíl. Aclara que la infracción cometida por la estación demandante corresponde al incumplimiento en el punto de inflamación de la muestra tomada en la misma, que se encontraba con un valor de 34.5° C, siendo 38° C el valor mínimo establecido en la normativa, e incumplimiento en la viscosidad cinemática a 40°

C, con un valor de 1.636 cST, siendo 1,7 cST el valor mínimo establecido en la normativa; el análisis del punto de inflamación se realizó bajo el estándar ASTM D-93, mientras que el análisis de viscosidad bajo el estándar ASTM D-445.

En lo referente al estándar ASTM D-93, señala que las muestras pueden almacenarse a temperaturas menores a 35°C y que el envase que contiene las muestras debe estar firmemente cerrado para evitar pérdida de componentes volátiles. Por otro lado, el estándar ASTM D-5854, establece en su numeral 6.4.5., que las botellas de plástico deben ser de un material que sea impermeable a ataques de la muestra, consideración a tomarse en cuenta cuando se usan plásticos de almacenamiento por periodos prolongados de ciertos productos del petróleo.

En relación a la observación de la estación, el tiempo transcurrido desde la toma de la muestra hasta el examen final en el laboratorio de Chile, no tiene incidencia técnica en el resultado, al respecto sostienen que en el presente caso se efectuó una correcta toma de muestras en la aplicación de las Normas antes citadas, como del análisis de la muestra obtenida, pudiendo establecer la veracidad de los informes del Laboratorio de SGS Bolivia S.A. y del Laboratorio SGS de Chile, cuyos resultados coinciden plenamente.

6. En cuanto al reclamo que la superintendencia actúa como juez y parte; responden expresando que en la investigación realizada por el ente regulador, en todo momento se ha velado por el estricto cumplimiento de los principios del debido proceso, presunción de inocencia y en especial el derecho a la defensa, sustanciando el procedimiento sancionador de investigación de oficio en sujeción al ordenamiento jurídico administrativo determinado por el D.S. N° 27172, la empresa demandante, si bien ha presentado memoriales de descargo, sin embargo no ha presentado prueba alguna que desvirtúe los asertos de la R.A. SSDH N° 0188/2008, simplemente se ha limitado a indicar que la superintendencia no ha efectuado una correcta valoración de las argumentaciones y de la prueba presentada, sin señalar ni establecer a qué pruebas se refiere, ni como éstas pueden influir en la determinación de la sanción.

Además que, de todos los antecedentes y normas legales invocadas de nuestra parte, demuestran que la Estación de Servicio tuvo todas las oportunidades para defenderse y demostrar su razón, al no haberlo hecho, definitivamente sus pretensiones deben ser rechazadas.

7. Por último, sostienen que la resolución administrativa emitida por la superintendencia General del SIRESE, ha cumplido a cabalidad con la debida fundamentación a todos los puntos de impugnación de la empresa recurrente, por lo que mal podría alegar violación al debido proceso, sin embargo, les llama la atención la inclusión de un argumento nuevo en la demanda contencioso administrativa, que supuestamente constituiría en agravio de las resoluciones recurridas, siendo este: que no se consideró la aplicación de la ley más benigna, aclarando que este punto no fue planteado en el recurso en el recurso jerárquico, por lo que es absolutamente inviable que en sede judicial se plantee un aspecto no discutido en sede administrativa, por lo que deben ser excluidos del objeto del presente proceso.

II.1. Petitorio.

Concluyen solicitando se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

En 31 de mayo de 2007, la empresa SGS Bolivia S.A., procedió a la toma de muestras de diesel oíl de la estación de servicio "Surtidor el Torno", en cuatro envases, bajo las condiciones especificadas en el Acta de Muestreo N° 002889, emitiendo el 8 de junio de 2007, el Informe de Calidad SGS-SCZ-MAY-27/07, que refiere un registro de punto de inflamación con valor inferior a 20.0 °C, es decir, fuera de lo especificado en el D.S. N° 27064 (fs. 5 del anexo 2).

El 21 junio de 2007, se instruye a la empresa SGS Bolivia S.A. proceder con el envío de la muestra de diesel oíl al laboratorio de SGS Chile Ltda., para el análisis completo, Informe que fue emitido el 19 de julio de 2007, que establece un valor de punto de inflamación menor a 20.0° C, por lo que está fuera de especificación (fs. 7 del anexo 2).

Mediante Informe ODEC 0155/2007 de 2 de agosto de 2007, la Dirección ODECO Hidrocarburos, recomendó el inicio del proceso de investigación contra la Estación de Servicio "Surtidor El Torno", de la ciudad de Santa Cruz, conforme dispone el reglamento a la ley de procedimiento administrativo, aprobado mediante D.S. N° 27172 y el reglamento de calidad de carburantes y lubricantes D.S. N° 26276, modificado por el D.S. N° 27064, por existir indicios de incumplimiento a las especificaciones de calidad del diesel oíl que estaba comercializando el día 31 de mayo de 2007 (fs. 8 a 9 del anexo 2).

Por Auto de 17 de septiembre de 2007, la Superintendencia de Hidrocarburos formuló cargos contra la estación de servicio "Surtidor el Torno", por supuesta infracción al art. 6 del reglamento de calidad de carburantes y lubricantes aprobado por D.S. N° 26276 de 5 de agosto de 2001, otorgándole el plazo de veinte días hábiles administrativos para que conteste los cargos, acompañe la prueba documental y ofrezca la restante, a los fines de asumir su defensa (fs. 15 del anexo 2).

La Estación de Servicio, presentó descargos, observando vicios técnicos en la aplicación correcta de las normas ASTM y API, asimismo sobre la existencia de vicios legales en la aplicación de la norma en particular, las condiciones en que la muestra fue almacenada y transportada, la temperatura ambiente, la falta de notificación a momento de realizar la remisión de la muestra al laboratorio acreditado en el exterior (fs. 11 a 14 del anexo 2).

Clausurado el periodo de prueba, la Superintendencia de Hidrocarburos, emitió la Resolución Administrativa SSDH N° 0188/2008, de 21 de febrero, mediante la cual declaró probado el cargo formulado contra la estación de servicio "Surtidor El Torno", por infracción al art. 6 del reglamento de calidad de carburantes y lubricantes aprobado por D.S. N° 26276, y resolvió revocar la licencia de operación al haberse establecido que el producto que comercializó, incumple las especificaciones de calidad establecidas en el D.S. N° 26602 de 20 de abril de 2002, y el D.S. N° 27064 de 6 de junio de 2003, que modifican el reglamento de calidad de carburantes y lubricantes, aprobado mediante D.S. N° 26276 de 5 de agosto de 2001 (fs. 60 a 63 del anexo 2).

Contra esta Resolución, la Estación de Servicio "Surtidor El Torno", interpuso recurso de revocatoria (fs. 65 a 72 del mismo anexo) que fue rechazado con Resolución Administrativa SSDH N° 0409/2008 de 22 de abril, emitida por el Superintendente de Hidrocarburos (fs. 90 a 99 del anexo 2).

Notificada la Empresa con dicha resolución, interpuso recurso jerárquico (fs. 101 a 109 del mismo anexo), resuelto mediante R.A. N° 1956 de 9 de diciembre de 2008, emitida por el Superintendente General a.i. del Sistema de Regulación Sectorial-SIRESE, que resolvió confirmar la Resolución Administrativa SSDH N° 0409/2008 de 22 de abril, y en su mérito la Resolución Administrativa SSDH N° 0188/2008 de 21 de febrero, dictadas por el Superintendente de Hidrocarburos (fs. 135 a 147 del anexo 2). Por consiguiente, la estación de servicio "Surtidor El Torno" interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C.-1975.

Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 499 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la Superintendencia de Hidrocarburos cumplió a cabalidad o no con el procedimiento establecido en el reglamento de calidad y lo dispuesto en las normas ASTM, si aplicó normativa que no correspondía, si cumplió con el respeto de las garantías jurídicas que debe efectuar el procedimiento administrativo, si es correcta la determinación que la sanción recaiga sobre la licencia de operación que fue objeto de renovación teniendo en cuenta que la validez de la licencia es un año calendario, si actuó como juez y parte al no valorar correctamente la prueba, si es evidente que no se consideró la aplicación de la ley más benigna, pese a los reclamos efectuados.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Previamente, resulta necesario señalar que el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Ahora bien, deducida la demanda contenciosa administrativa y tramitada la misma, corresponde al Tribunal Supremo de Justicia analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia General del SIRESE.

VI.1.- Respecto del supuesto incumplimiento del art. 28 del Reglamento de Calidad, modificado por la Disposición Adicional Sexta del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, aprobado por D.S. N° 27172, corresponde precisar lo siguiente.

El art. 28 del Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, aprobado mediante D.S. N° 26276, modificado por el parág. VI de las Disposiciones Complementarias del

Régimen Sancionatorio del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, D.S. N° 27172, señala: “En caso de que la infracción administrativa sea grave o reiterada, la Superintendencia de Hidrocarburos iniciará el procedimiento de caducidad y revocatoria establecido en el reglamento a la ley de procedimiento administrativo.”.

Por su parte, el art. 82 del D.S. N° 27172, dispone: “El Superintendente, verificada la existencia de una causal de declaratoria de caducidad o revocatoria, intimará el cumplimiento de la obligación, fijando un plazo razonable al efecto. La notificación de la intimación tendrá el efecto del traslado de cargos.”.

Del mismo modo, el parág. I del art. 83 del D.S. N° 27172, establece: “El Superintendente dispondrá la conclusión del procedimiento y el archivo de las actuaciones si la empresa o entidad regulada acepta la intimación mediante el cumplimiento de la obligación dentro del plazo fijado al efecto; caso contrario, proseguirá el trámite de conformidad al procedimiento de investigación a denuncia o de oficio establecido en este reglamento.”.

Finalmente, el art. 110 de la L. N° 3058 de Hidrocarburos, hace referencia a las facultades del ente regulador, que podrá revocar o declarar la caducidad de las concesiones, licencias y autorizaciones, en proceso administrativo a las empresas prestadoras de servicios, por las causales que señala la misma disposición.

De las normas glosadas, se establece que todas ellas hacen referencia a la caducidad y revocatoria de licencias, autorizaciones y registros, pero de ninguna manera a la causa que dio origen al presente proceso, es decir, el incumplimiento del art. 6 del Reglamento de Calidad, aprobado mediante D.S. N° 26276, que indica: “Queda expresamente prohibida la realización de cualquier acto o actividad especificados en el art. 3 del presente reglamento sobre carburantes y lubricantes que no cumplan con las especificaciones de calidad indicadas en los anexos A y B del presente reglamento, sea para consumo propio o comercialización en el mercado interno. Los infractores serán pasibles a las sanciones y penalidades previstas en las normas legales sectoriales y en el presente reglamento, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que pudieran derivar de sus actos u omisiones.”

En virtud de lo anterior, es claro que el ente regulador, aplicó el procedimiento señalado por los arts. 75 al 80 del D.S. N° 27172, referido al ejercicio de las facultades de investigación a denuncia o de oficio que la Ley reconoce a éste, en relación con el parágrafo I del inc. a) del art. 26 del Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, D.S. N° 26276, que con **total claridad señala:** “Cuando los infractores fueran sujetos regulados por un reglamento vigente de la Ley de Hidrocarburos (...) de estaciones de servicio de combustibles líquidos (...) la superintendencia de hidrocarburos aplicará preferentemente las sanciones establecidas en el reglamento que sea aplicable a dichos sujetos...”.

Siguiendo con el procedimiento aplicado, derivado de la disposición contenida en el art. 2 del D.S. N° 28173 de 19 de mayo de 2005, que autorizó a la Superintendencia de Hidrocarburos del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE) a aplicar transitoriamente los reglamentos técnicos de las actividades hidrocarburíferas, entre tanto sea aprobada la nueva reglamentación, el art. 69 del D.S. N° 24721 de 23 de abril de 1997, modificado por el art. 2 del D.S. N° 26821 de 25 de octubre de 2002, determina con total claridad: “La Superintendencia sancionará a la empresa con la revocatoria de la licencia de operación en los siguientes casos: (...) c) Alteración de la calidad de los carburantes comercializados...”.

Por lo señalado, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que el ente regulador siguió el procedimiento establecido por la normativa específica-D.S. N° 26821, norma especial, de preferente aplicación en el ámbito de los hidrocarburos, en relación con el art. 28 del D.S. N° 27172, que se trata de una norma de aplicación general en el ámbito del SIRESE- no encontrando que fuera evidente la pretendida nulidad invocada por el demandante, y que se encuentra descrita en el inc. c) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341.

VI.2.- En relación con lo argumentado por el demandante respecto del supuesto desconocimiento de parte de ambas Superintendencias del valor legal de las garantías jurídicas y del procedimiento administrativo, al no existir en el D.S. N° 28173 una disposición

expresa que determine la vigencia del D.S. N° 26276, considerándola norma no aplicable en el presente caso en mérito a lo dispuesto por la L. N° 3058 que en su art. 2 dispuso la abrogación de la Ley de Hidrocarburos y en su Disposición Final Primera, la abrogación y derogación de toda disposición contraria a dicha Ley, por lo que su aplicación viola el art. 228 de la C.P.E. al disponer la vigencia transitoria de algunos reglamentos de la L. N° 1689, a través del D.S. N° 28173 en relación con los D.S. Nos. 24721 y 26276, cabe precisar lo siguiente:

La L. N° 3058 de 17 de mayo de 2005 en su art. 3, dispone: “Se abroga la Ley de Hidrocarburos N° 1689, de 30 de abril de 1996.”.

El D.S. N° 24721, data de 23 de julio de 1997, que reglamentó la Ley de Hidrocarburos N° 1689 de 30 de abril de 1996, posteriormente se promulgó el D.S. N° 26276 de 5 de agosto de 2001, que es el Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes; es decir, que se trata de disposiciones anteriores a la promulgación de la L. N° 3058 que como se señaló, data de 17 de mayo de 2005. No obstante, posteriormente se promulgó el D.S. N° 28173 de 19 de mayo de 2005, siendo posterior a la promulgación de la Ley de Hidrocarburos, cuyo artículo segundo textualmente dispone: “Se autoriza a la Superintendencia de Hidrocarburos del Sistema de Regulación Sectorial-SIRESE, aplicar transitoriamente los siguientes reglamentos técnicos de las actividades hidrocarburíferas aprobadas para la fiscalización, control y supervisión de los operadores de las actividades de hidrocarburos, en tanto sea aprobada la nueva reglamentación...”. A continuación detalla 11 reglamentos, entre los que se encuentra el Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, por lo que no queda duda que mantuvo su vigencia.

En cuanto a la supuesta violación del art. 228 de la C.P.E. (1967 y sus reformas), debido a la aplicación de las disposiciones cuya relación se desarrolló en el acápite precedente, la norma constitucional invocada hace referencia a los principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa; sin embargo, la promulgación del D.S. N° 28173 se produjo, como bien señaló la superintendencia demandada, a objeto de no dejar vacíos y ausencia de reglamentación en materia de hidrocarburos. Pero además, debe tenerse presente que en observancia del art. 2 de la L. N° 1836, del Tribunal Constitucional vigente en ese momento, se presume la constitucionalidad “...de toda ley, decreto, resolución y actos de los Órganos del Estado hasta tanto el Tribunal Constitucional resuelva y declare su inconstitucionalidad.”. En concordancia con lo anterior, el parág. I del art. 32 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, señala: “Los actos de la administración pública sujetos a esta Ley se presumen válidos y producen efectos desde la fecha de su notificación o publicación.”. Es decir, que las normas a las que se hizo referencia, se presumen válidas y legítimas (*juris tantum*), entre tanto se declare lo contrario por autoridad competente.

Respecto al hecho que el D.S. N° 28173 no dispone la vigencia del D.S. N° 26821, modificatorio del art. 69 del D.S. N° 24721, por lo que el demandante reitera que el procedimiento aplicado es nulo de acuerdo con lo dispuesto por el inc. c) del art. 35 de la L. N° 2341, corresponde aclarar que la modificación del art. 69 del D.S. N° 24721 se refiere al Reglamento para Construcción y Operación de Estaciones de Servicio de Combustibles Líquidos, que a su vez forma parte de la vigencia de los reglamentos descritos en el art. 2 del D.S. N° 28173, no siendo evidente la pretendida y forzada interpretación realizada por el demandante en el afán de confundir o enmarañar el proceso.

Sobre el hecho que a través de la promulgación del D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007, se dispuso un nuevo régimen a través de sanciones pecuniarias, sin realizar referencia alguna al anterior régimen sancionatorio contenido en el D.S. N° 26821, por no estar vigente el mismo, corresponde precisar que el art. 2 del D.S. N° 29158, señala: “El presente decreto supremo se

aplicará a las personas naturales o jurídicas, públicas y privadas en todo el territorio nacional, que realicen prácticas ilícitas en la distribución, transporte y comercialización de GLP en garrafas, diésel oíl y gasolinas.”

No obstante, corresponde aclarar que a la fecha de emisión de la presente sentencia, el D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007 fue abrogado por disposición del D.S. N° 1499 de 20 de febrero de 2013 en cuyo art. 15, establece como sanción por la comercialización de carburantes fuera de las especificaciones de calidad establecidas en la reglamentación, una multa de 1.00 UFV por litro sobre el 5% del volumen comercializado el mes anterior a la fecha de la inspección en la que se verificó la infracción. En este sentido, la aplicación retroactiva de la norma encuentra sustento en la previsión constitucional del art. 123 de la C.P.E. que señala: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto (...) en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado...”, dado que en la especie se trata de la aplicación de principios constitucionales que sustentan el procedimiento penal en materia sancionatoria administrativa.

VI.3.- En relación con la supuesta obligación legal, mandato de orden público vinculado al debido proceso, de notificar al administrado a momento de realizar la remisión de la muestra al laboratorio acreditado en el extranjero, con el fin que la estación de servicio pueda verificar el cumplimiento mínimo de estándares técnicos de calidad que deben cumplirse, no causar indefensión, no presumir la culpabilidad del administrado y respetar el principio de verdad material, el demandante no precisa la disposición legal que impone la obligación de notificar al administrado al momento de remitir las muestras al extranjero, ya que se trata del cumplimiento de estándares técnicos que no causan indefensión, precisamente porque las muestras son obtenidas con la participación del encargado de la estación de servicio; tampoco significa presumir su culpabilidad, ya que simplemente es el cumplimiento de la disposición contenida en el art. 13 del Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, que establece que el análisis deberá ser realizado en un laboratorio acreditado, el que no existe en Bolivia; finalmente, respecto al principio de verdad material, la administración, en el curso de un proceso de fiscalización, se encuentra obligada a comprobar la verdad material de los hechos, relativos al interés, obligación o derecho de un particular; en el caso en estudio, la aplicación de este principio se hizo evidente en el momento de la obtención de las muestras y no en la verificación de la forma de remisión de las mismas, por el mismo hecho que se trata de elementos de orden técnico especializado, encargado a personas formadas específicamente en ese campo, más aún, si consideramos que según el acta de muestreo que cursa a fs. 4 del anexo 2, SGS Bolivia S.A. procedió a la toma de muestra de diésel oíl en 4 envases, en presencia del Sr. Bismark Núñez Fernández, representante de la Estación de Servicio “Surtidor El Torno”, teniendo conocimiento pleno de la toma de muestras.

En dicho actuado, se establece que los recipientes en los que fueron tomadas las muestras están de acuerdo a norma ASTM 4057, sin que conste en el acta observación alguna de parte del representante de la empresa sobre las supuestas omisiones técnicas que alega, las mismas que debió efectuar en ese momento. Por otra parte, se tiene que para realizar el análisis de laboratorio de SGS Chile Ltda., se envía únicamente la muestra correspondiente para análisis completo (una de las cuatro muestras obtenidas de acuerdo al Acta), por cuanto no se requiere trasvasiado alguno, en tal sentido no es necesario notificar al administrado al momento de realizar la remisión, pues estuvo presente en el instante de la toma de muestras, máxime si ninguna norma ASTM ni el reglamento disponen que se deba notificar al operador previo al embarque de la muestra al laboratorio, tampoco consta que se le hubiese privado a la parte demandante de realizar las observaciones técnicas a la forma de remisión de la muestra al exterior.

Respecto del tiempo que señala de 50 días desde la toma de la muestra hasta la emisión del análisis completo, aun cuando el reglamento otorga al ente regulador solamente 15 días, también ya fue explicado en párrafo anterior que las razones por las que se presenta tal

situación, se deben a la inexistencia de un laboratorio acreditado en Bolivia, debiendo interpretarse la norma de acuerdo con el contexto en el que se aplica.

No existen razones para dudar que el envío de las muestras no hubiera sido el adecuado, ya que como fuera expresado líneas arriba, prácticamente el informe de laboratorio realizado en Chile, ratifica los resultados que fueron obtenidos en Bolivia; lo que más al contrario, demuestra que la obtención, manejo, almacenaje y transporte de la muestra fue adecuado, pues los resultados son uniformes.

VI.4.- Respecto a la validez de la licencia de operación, es evidente que el art. 38 del reglamento de estaciones, establece que la licencia de operación tiene validez de un año al cabo del cual deberá ser renovada. A su vez, el inc. 2) del art. 29 del citado reglamento establece que la autorización para la operación de estaciones de servicio se otorgará por diez años, a sola condición que la empresa acredite que está cumpliendo las condiciones técnicas, legales y reglamentarias se otorgará la licencia de operación que tiene vigencia de un año. Ahora bien, el hecho de que la empresa haya renovado su licencia y no sea la misma que tenía cuando cometió la infracción, no le exime de responsabilidad, puesto que se trata del mismo operador, y es a quien se le aplicará la sanción establecida en la normativa, por lo que los argumentos de la empresa demandante respecto a una supuesta falta de objeto en la presente causa, no tiene asidero legal.

VI.5.- Respecto al reclamo que la Superintendencia de Hidrocarburos no cumple lo dispuesto por las Normas ASTM manifestado por el demandante en relación con las condiciones de transporte y temperatura de la muestra, porque no se aplicaron las normas ASTM D4057, ASTM D5854 y ASTM D-86, lo que vicia de nulidad la toma de muestras, pues el num. 34 del art. 7 de la norma ASTM D-86 establece que las muestras deben ser almacenadas a un temperatura inferior de 10 grados centígrados si la misma no fuera analizada inmediatamente después de su recolección, evidenciándose que no se cumplió la norma y que se trata de cuestiones de hecho y no de opinión, debe tenerse presente lo siguiente:

En el caso presente, como consta por el informe de calidad de fs. 5 del anexo 2, en el punto referido a la interpretación del mismo, señala: "No cumple especificaciones de calidad vigente en punto de inflamación.". Corresponde aclarar en relación con lo citado que, la determinación del punto de inflamación, de acuerdo con el informe referido, fue establecida de acuerdo con el método ASTM D-93, encontrándose el resto de los resultados del examen dentro de parámetros normales y particularmente lo determinado en base al método ASTM D-86.

Por otra parte, los resultados obtenidos por el análisis básico realizado por SGS Bolivia S.A., fueron confirmados por el Informe de Análisis de Combustible Laboratorio Petroquímico 0701011, análisis completo realizado por SGS en Chile (fs. 7 del anexo 2), determinándose que el valor que se encuentra fuera de rango, es el que corresponde al punto de inflamación. Dicho punto o parámetro, de acuerdo con las especificaciones de calidad (ASTM D-93), debe ser de un mínimo de 38 grados centígrados (°C); sin embargo, en los análisis realizados es inferior a 20 grados centígrados (°C), por lo que, lo argumentado por el demandante carece de veracidad.

Pero además, es evidente que la muestra tomada por SGS Bolivia S.A., de acuerdo con el acta de muestreo que cursa a fs. 4 del citado anexo, indica que la muestra fue tomada el 31 de mayo de 2007, con el operador de bomba, Martín Vilar, siguiendo las recomendaciones

de la norma ASTM, habiendo firmado dicha Acta en señal de conformidad, el Sr. Bismark Núñez Fernández, en representación de la estación de servicio "Surtidor El Torno", es decir, que si se produjo alguna irregularidad, debieron y tuvieron la oportunidad de hacerla notar en ese momento; es más, con la firma del representante de la estación de servicio mencionado, se validó la actuación de los inspectores, sin que sea válido alegar posteriormente que carecen de conocimiento al respecto.

En cuanto a la fecha de realización del análisis básico en Bolivia, evidentemente data de 8 de junio de 2007, luego que la muestra fuera obtenida el 31 de mayo del mismo año y posteriormente a la remisión de la muestra a Santiago de Chile y la recepción del Informe correspondiente, se emitió el Informe ODEC 0240/2007 de 21 de junio y notificado a la parte demandante; luego que la muestra fuera obtenida el 31 de mayo de 2007, la remisión de la muestra a Santiago de Chile y la recepción del informe correspondiente, se emitió el Informe ODEC 0155/2007 de 2 de agosto (fs. 1 a 2), notificado al demandante el 31 de agosto de 2007, como consta por la diligencia sentada a fs. 10 del anexo 2.

El art. 13 del Reglamento de Calidad de Carburantes y Lubricantes, D.S. N° 26276 dispone: "La Superintendencia de Hidrocarburos enviará la muestra a un laboratorio acreditado y, en un plazo de 15 días hábiles administrativos, computables a partir de la obtención de las muestras especificadas en el artículo anterior, obtendrá los resultados del análisis efectuado. El informe del laboratorio acreditado constituirá instrumento con fuerza suficiente para promover la acción de imposición de sanciones."

En el caso de autos y de acuerdo con lo que dispone la norma citada, la muestra fue tomada el 31 de mayo de 2007 y el informe básico emitido el 8 de junio del mismo año, es decir, 7 días después. Debe tenerse presente que si las muestras son enviadas a Chile para la elaboración de un análisis completo, en un laboratorio acreditado, es porque en Bolivia no existe el mismo; en este sentido, dadas las limitaciones existentes, no se puede pretender que se cumpla estrictamente el plazo de 15 días hábiles para la obtención del informe de un laboratorio acreditado, sino en el mejor de los casos como sucedió en la especie, obtener el informe que puede ser realizado en Bolivia, el que además, fue confirmado por el realizado en Chile, aunque con más detalle.

Sobre las condiciones de almacenaje y temperatura de la muestra enviada al exterior, la Superintendencia de Hidrocarburos señala en el Informe ODEC 0155/2007 INF., que "...la muestra enviada al laboratorio acreditado de SGS Chile Ltda. Es transportada vía terrestre en un contenedor que mantiene la muestra almacenada a la temperatura establecida en la norma ASTM, garantizando de esta manera la no modificación de las propiedades fisicoquímicas del producto". En relación con lo anterior, la Estación de Servicio demandante no probó que no fuera evidente lo expresado, limitándose a efectuar una aseveración, pero carente de respaldo que demuestre que evidentemente se incurrió en faltas o errores que pudieron haber derivado en modificaciones de las características del producto, que a su vez deriven en la obtención de resultados que no correspondan con la realidad. No obstante, en el caso en estudio, tanto el análisis básico realizado en Bolivia, como el completo elaborado en Chile, brindan la misma información y lo que es más importante, ambos coinciden en el resultado de lo que constituyó el motivo de sanción a la Estación de Servicio "Surtidor El Torno", que es el valor referido al punto de inflamación del diésel oil.

VI.6. En cuanto a la referencia que desarrolló el demandante en relación a que la Superintendencia de Hidrocarburos actúa como juez y parte; es importante recalcar que en el procedimiento administrativo rige el principio de la libre valoración de la prueba por el órgano que emite la resolución, con sujeción a las reglas de la sana crítica, conforme señala el art. 47-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo, y en el presente caso, fundamentó su

resolución en prueba pertinente, como son los análisis de laboratorio realizados tanto en el país como en el exterior, los mismos que reportaron valores similares en cuanto al punto de inflamación y de gravedad del carburante comercializado, encontrándose por debajo de lo permitido en la normativa, análisis que tienen la fuerza probatoria que les asigna la Ley; por su parte, la empresa demandante no ofreció prueba alguna que enerve o contradiga los análisis básico y completo efectuados por SGS en los Laboratorios de Bolivia y Chile, por lo que, el argumento de la empresa demandante carece de sustento legal.

Por lo expuesto, se advierte que en sede administrativa se realizó una correcta valoración de las pruebas, se dio respuesta a las argumentaciones presentadas por la accionante, quien solo se limitó a cuestionar la aplicación de las normas ASTM, sin identificar vulneración alguna, se observó el debido proceso y emitieron los fallos con la debida motivación y fundamentación, conforme se puede advertir en las resoluciones emitidas.

Sobre el procedimiento aplicado en relación con el D.S. N° 27172, ya se fundamentó abundantemente al resolver el punto VI.2., de la presente Resolución. El derecho de petición, constitucionalmente garantizado, no implica que la respuesta a favor del administrado deba ser positiva, sino simplemente que éste obtenga repuesta, lo que en los hechos sí sucedió.

En relación con la lesión esencial y sustancial que en concepto del demandante se provocó en el ordenamiento jurídico, se aplica lo que ya fuera expresado líneas arriba sobre la carga procesal de fundamentar sus acusaciones, ya que aun invocando el principio de verdad material, el demandante no se encuentra eximido de tal obligación. Lo propio acontece respecto de la cita del art 8 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el que en concepto del demandante fue vulnerado, pero sin especificar ni precisar cómo ni por qué.

De lo expuesto, se concluye que en la actuación de la autoridad administrativa, no se encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente demanda, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la empresa demandante.

VI.7. Finalmente, sobre la aplicación de la sanción más benigna para la Estación de Servicio, se tiene que la demanda solicita la aplicación de la sanción en el D.S. N° 29158 de 13 de junio de 2007; cabe señalar que, ya se fundamentó dicho aspecto al resolver el punto VI.2 de la presente Resolución, por lo que no amerita mayor análisis al respecto.

VII. Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Superintendencia General del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE), al pronunciarse a través de las R.A. N° 1956 de 9 de diciembre de 2008, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del C.P.C.-1975, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 29 vta., interpuesta por Bismark Núñez Fernández, en representación legal de la Estación de Servicio "Surtidor El Torno", contra la Superintendencia General del Sistema de Regulación

Sectorial (SIRESE); en consecuencia mantiene subsistente y con total validez la R.A. N° 1956 de 9 de diciembre de 2008, pronunciada en recurso jerárquico por la Superintendencia General del SIRESE, actualmente a cargo del Ministro de Hidrocarburos y Energía, en aplicación del art. 58-r) del D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009; modificando la sanción con la impuesta por el art. 15 del D.S. N° 1499 de 20 de febrero de 2013, conforme señala la presente resolución.

No suscribe la magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



378

Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Potosí

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 69 a 73, en la que la Gerencia Regional Potosí de la ANB representado legalmente por Manuel Félix Sanguenza Guzmán y Cleto Fernández Rengifo, que impugnan la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 911/2013 de 7 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 153 a 156, diligencia de notificación al tercero interesado de fs. 119, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que en Operativo Aduanero realizado por los agentes del COA denominado rodamiento, el 12 de septiembre de 2011, a horas 05:30, en inmediaciones de Plahipo del departamento de Potosí, se interceptó un vehículo (BUS) conducido por Víctor Hugo Fernández, en el cual se constató que transportaba 10 cajas que contenían rodamientos, y que en el momento de la intervención no presentó ninguna documentación que respalde la legal internación de la mencionada mercadería a territorio boliviano, presumiéndose el ilícito de contrabando y su comiso de la mercadería, que de la valoración POTPI.VA-064/2011, el total de tributos omitidos asciende a UFV's 3.155,00 que no sobrepasan los 50.000 UFV's por lo que se tipifica como proceso contravencional.

En 15 de noviembre de 2011 la Administración Aduanera emite la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR- POTPI N° 240/2011, que es anulada por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0043/2012 de 19 de marzo de 2012, por lo que se emite la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 0737/2012 de 7 de diciembre de 2012, que impugnada en recurso de alzada, fue confirmada por resolución de recurso de alzada, y recurrida en Recurso Jerárquico que por Resolución AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio, anula la resolución

de alzada con la finalidad de que se emita otra resolución donde que observe la prueba de reciente obtención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que la Administración de la Aduana Interior Potosí, en el procedimiento sancionador seguido en contra de Jaime Benigno Tórrico Antezana, efectuó una correcta aplicación de la normativa en vigencia al igual que la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Chuquisaca, al resolver confirmar la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 0737/2012, sin embargo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio, indica que existe vicios en la instancia de alzada referentes a la valoración de la prueba, ya que la documental presentada en el primer recurso de alzada debió ser también valorada en el segundo recurso de alzada, sin necesidad de prueba de reciente obtención, lo que es motivo para anular el referido recurso de alzada.

Al respecto indica, que la AGIT no tomo en cuenta la S.C. N° 1642/2010-R de 15 de octubre de 2010, sobre la apreciación, pertinencia y oportunidad para la presentación de la prueba, por lo que no puede aducir que la ARIT Chuquisaca le haya causado indefensión al administrado, ya que se aplicó correctamente lo establecido por la normativa, rechazando la prueba que no fue presentada oportunamente o que no se encuentra con juramento de reciente obtención establecido en el art. 81 de la L. N° 2492, de lo contrario se estaría emitiendo resolución contraria a la ley y más aún si se toma en cuenta que la misma AGIT en otras resoluciones como la Resolución AGIT-RJ 0186/2012 de 23 de marzo, resolvió de forma contraria, causando inseguridad jurídica y efectos consiguientes, por omisión de resoluciones contrarias a la constitución y a las leyes.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la presente demanda contenciosa administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio, emitida por la AGIT, y en consecuencia se confirme la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0044/2013 de 8 de abril, que confirma la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 0737/2012.

III. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 9 de mayo de 2014, que cursa de fs. 153 a 156, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos.

Indica que existe contradicción en las actuaciones de la ARIT Chuquisaca, ya que en el auto de admisión del recurso de alzada se dio por adjuntada la documentación del cuadernillo de antecedentes N° 1 de conformidad a lo dispuesto en el art. 217 de la L. N° 3092; y por otro, en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0044/2013 de 8 de abril, en fase probatoria el recurrente por memorial de 21 de febrero de 2013, se ratificó en las pruebas presentadas, pero en los fundamentos técnicos-jurídicos la ARIT las rechaza, afirmando que el recurrente presento 29 DUI's y 17 facturas que fueron detalladas, como respaldo a la mercancía comisada, documentos que fueron presentados en esa instancia recursiva sin el juramento de prueba de reciente obtención; también se evidencia que cursa el cuadernillo de antecedentes N° 1 que el recurrente presento junto a su recurso de alzada, como el

cuadernillo de prueba documental N° 2 conteniendo DUI's originales y sus documentos de respaldo.

Que en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0043/2012, en el punto V, señala que en esta fase, el recurrente mediante memorial de 7 de febrero de 2012, ratifica y ofrece prueba consistente en resumen de las pólizas movimiento de mercadería de almacén central Tarija a la sucursal Potosí y facturas canceladas por el recurrente a FINI LAGER de la ciudad de La Paz, sin embargo en antecedentes ni en el expediente se tiene memorial de presentación de estas pruebas y si fue con juramento de reciente obtención en instancia de alzada en el primer procedimiento, y que de acuerdo al administrado esas pruebas no fueron valoradas en la resolución sancionatoria.

Que en la Resolución ARIT/CHQ/RA 0044/2013 de 8 de abril, la ARIT no se refirió adecuadamente a los procedimientos ni efectuó actuaciones que justifiquen la negativa de valoración de las pruebas de conformidad con lo previsto en el art. 81 de la L. N° 2492, y tampoco se llegó a establecer si el cuadernillo de prueba documental N° 2 fueron aceptados de conformidad al citado art. situación que fue planteada como agravio en el recurso jerárquico, por otra parte, la ARIT no considero los agravios expuestos por el recurrente en la audiencia de inspección ocular, lo que vulnera el principio de congruencia, por lo que se dispuso anular actuados hasta el vicio más antiguo.

II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 911/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, recursivos, la resolución administrativa impugnada y los fundamentos de la demanda y contestación a la misma, se evidencia los siguientes hechos:

Que por Operativo Aduanero realizado por los agentes del COA denominado rodamiento, el 12 de septiembre de 2011, a horas 05:30, en inmediaciones de Plahipo del Departamento de Potosí, se interceptó un vehículo (BUS) conducido por Víctor Hugo Fernández, constatándose que transportaba 10 cajas que contenía rodamientos, y que en el momento de la intervención no presentó ninguna documentación que respalde la legal internación de la mencionada mercadería a territorio boliviano, presumiéndose el ilícito de contrabando y se dispuso su comiso, de la valoración POTPI.VA-064/2011, se estableció que el total de tributos omitidos asciende a UFV's 3.155,00 que no sobrepasan los 50.000 UFV's por lo que se tipifica como proceso contravencional.

El 21 de septiembre de 2012, Jaime Tórrico Antezana, solicitó a la administración aduanera la devolución de su mercadería comisada, ya que por un descuido no se adjuntó en el despacho por flota la copia legalizada de la DUI, presentando a la vez copias legalizadas de las DUI's C-45611 y C-40259, fotocopia simple del certificado de registro de comercio y poder especial, amplio y bastante, a favor de Marcelo Cejas Rodríguez, por lo que el 22 de septiembre de 2011 el apoderado se apersonó ante la aduana solicitando se omita el plazo de los 3 días para la presentación de pruebas de descargos y la revisión de la documentación presentada.

El 28 de septiembre de 2011, la Administración Aduanera notifico en secretaria a Víctor Hugo Fernández, con el Acta de Intervención Contravencional COARPT-40/2011 dentro del operativo Rodamiento de 26 de septiembre de 2011., pasado el termino de tres días para la presentación de descargos, la Administración Aduanera emite el Informe Técnico POTPI N° 460/2011, que indica que la mercancía consignada en el cuadro de valoración POTPI-VA 064/2011, no guarda relación con las DUI's presentadas como pruebas de legalidad, por lo que sugiere al comiso definitivo de las mismas y su remate.

El 15 de noviembre de 2011, se emite la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-POTPI N° 240/2011, que declara probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, en contra del sujeto pasivo, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía comisada.

Resolución Sancionatoria que en 24 de noviembre de 2011, es impugnada en recurso de alzada, y por Resolución de Recurso de Alzada ARIT.CHQ/RA 0043/2012 de 19 de marzo, es anulada la mencionada resolución sancionatoria, por falta de argumentación de hecho y derecho y argumentación de los hecho de cómo fueron evaluados las pruebas del recurrente.

A tal efecto se emite la Resolución Sancionatoria GRPGR-SPCCR N° 0737/2012 de 7 de diciembre, que declara nuevamente probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, en contra del sujeto pasivo, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía comisada.

Contra esta última resolución sancionatoria el recurrente presento recurso de alzada que por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0044/2013 de 8 de abril, que confirma la resolución impugnada, por lo que el sujeto pasivo recurre en jerárquico, que mereció la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio, que anula obrados hasta el vicio más antiguo, o sea hasta la Resolución Sancionatoria GRPGR-SPCCR N° 0737/2012 de 7 de diciembre, por no haberse pronunciado sobre las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo en su recurso de alzada y en la audiencia de inspección ocular.

IV. De la problemática plateada.

De los antecedentes de la demanda se tiene: que la resolución jerárquica impugnada confirma una resolución anulatoria, por lo que en el presente caso únicamente nos enmarcaremos a la correspondencia de esa nulidad, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar:

Si correspondía la nulidad dispuesta en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que a decir de la AGIT no se hubieran considerado pruebas e incurrido en una serie de incongruencias con los datos procesales, que fueron plasmados en la Resolución ARIT/CHQ/RA 0044/2013 de 8 de abril.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su sala plena, para la resolución de la controversia, primeramente debemos realizar las siguientes apreciaciones de orden legal:

Que los parág. I y II del art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341) establece que: I. "Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior". II. "No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados". La anterior norma es complementada con el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo que expresamente dispone: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". De tal forma, se puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, siempre y cuando se haya ocasionado indefensión a los administrados o se lesione el interés público.

Así también, la SC. N° 0275/2012 de 4 de junio, ha establecido que toda resolución sea jurisdiccional o administrativa a fin de garantizar el debido proceso, exige a la autoridad administrativa exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y si quiere, posteriormente poder impugnar esa resolución, la citada Sentencia Constitucional expresamente señala "...La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso '...exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión".

Por otro lado, se debe indicar que el derecho a la defensa conforme la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril de 2005, en materia de procedimiento administrativo comprende el derecho a la motivación o justificación de la resolución administrativa, en ese sentido, la referida sentencia constitucional expresamente señala: "(...)Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la S.C. N° 1670/2004-R, de 14 de octubre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial "(...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual este Tribunal Constitucional, en la S.C. N° 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: '(...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos; interpretación constitucional, de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: i) el derecho a ser escuchado en el proceso; ii) el derecho a presentar prueba; iii) el derecho a hacer uso de los recursos; y iv) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal".

De la precedente jurisprudencia constitucional mencionada, se establece, que el derecho a la defensa contiene entre otros derechos a una decisión fundada o dicho de otra forma a una resolución administrativa motivada o justificada, que implica exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y posteriormente poder impugnar esa resolución. Sobre la falta de motivación de la resolución administrativa (sobre todo en materia de sanciones administrativas), la S.C. N° 0873/2013 de 20 de junio de 2013 ha fijado con claridad que esta falta implica la lesión al derecho a la defensa y por ello señala: "La insuficiente motivación y fundamentación de las resoluciones administrativas en sede administrativa implica lesión del derecho a la defensa, por cuanto se da lugar a incertidumbre al procesado respecto al por qué de determinada sanción, tal cual ha ocurrido en autos".

También debe considerarse que el principio de congruencia aplicado a una resolución administrativa o judicial, es muy importante, ya que este responde a la pretensión jurídica o a la expresión de agravios formulados por las partes, que debe ir reflejado en la resolución que resuelve el litigio, ya que la falta de relación entre lo resuelto con lo solicitado o impugnado, que además este debe coincidir con la relación de los hechos que dieron lugar al acto impugnado, ocasiona la vulneración del principio procesal de congruencia, y que la resolución sea ultra petita e ingrese en un per saltum de instancia.

En el caso de autos, de la revisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0044/2013 de 8 de abril (fs. 84 a 88 anexo 1), que confirma la Resolución Sancionatoria **GRPGR-SPCCR N° 0737/2012 de 7 de diciembre, (fs. 2 a 7 anexo 1)**, que declara probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando y en consecuencia el comiso definitivo de la mercadería; la mencionada resolución de alzada efectivamente carece de una debida motivación y fundamentación técnica-jurídica, como también una congruencia entre lo resuelto y los antecedentes procesales en que se basó la resolución, debido que de la lectura al contenido del memorial de recurso de alzada, cursante de fs. 10 a 26 del anexo 1, este contiene una serie de denuncias, entre ellas resalta la valoración de sus pruebas, aforo físico y la audiencia ocular, mismos que si bien fueron absueltos por la ARIT, son insuficientes ya que posee una escasa fundamentación técnica, predominando la fundamentos jurídicos y doctrinales que no responden de forma clara su recurso al sujeto pasivo, siendo que también se percibe una incongruencia en los hechos suscitados en el trámite procesal del recurso con la resolución que resuelve el mismo. En síntesis, la falta de congruencia, motivación o justificación de la Resolución de Alzada ARIT-CHQ/RA 0044/2013 de 8 de abril, hace que se configure la causal de anulabilidad prevista en el art. 36-II de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341), aplicable al caso de autos de conformidad al art. 74-1 del Cód. Trib. (L. N° 2492) en cuando a que habría causado indefensión al contribuyente, con una resolución que no responde de forma clara y concisa a lo demandado, criterio compartido con el que asumió la Autoridad de General de Impugnación Tributaria en su Resolución AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de los antecedentes en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 69 a 73, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0911/2013 de 1 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



379

Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B.)
c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 30, en la que se impugna la R.A. N° R.D. 03-045-13 de 26 de noviembre, pronunciada por el Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia; providencia de admisión de fs. 38, la contestación de fs. 90 a 95, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 151 a 154 y 166 a 167, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Testimonio Poder N° 135/2013 de 10 de abril, Rene Israel Ponce Pérez en representación legal de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), e impugna la R.A. N° RD 03-045-13 de 26 de noviembre, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

I.1.1. Violación al art. 47.V de la L.G.A., art. 61 del R.L.G.A., y art. 2 del D.S. N° 1487 de 06 de febrero num. II que modificó el art. 6 y num. III que modificó el art. 7 del R.L.G.A.

Refiere que el inc. d) num. 3 acápite a de la descripción del procedimiento para despachos aduaneros del sector público, vulnera los artículos citados, toda vez que implícitamente la Aduana Nacional (AN) pretende determinar la exoneración de responsabilidad solidaria e indivisible al despachante oficial para con sus comitentes, consignatarios o dueños de la mercancía (importador), en la operaciones de importación del sector público, por el pago total de los tributos aduaneros y las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas pertinentes.

Al respecto manifiesta, si bien el importador (YFPB) bajo la condición de sujeto pasivo en la obligación tributaria aduanera procede al pago de los tributos aduaneros de importación como contribuyente, sin embargo la AN como Agencia Despachante de Aduanas (ADA) para el sector público a través de su Despachante Oficial, es responsable solidario e indivisible por el pago de tributos aduaneros dentro del plazo establecido en la normativa aduanera vigente, así como de las actualizaciones e intereses correspondientes, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las operaciones aduaneras en las que intervenga, a partir de haberse producido el hecho generador (aceptación de la declaración de mercancías), vale decir a partir de la validación de la Declaración Única de Importación (DUI). En ese sentido, tanto el importador (YFPB) como la ADA, son responsables en cumplir con el pago total de los tributos aduaneros de importación dentro del plazo establecido para dicho efecto, así como de las actualizaciones, intereses correspondientes, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las operaciones aduaneras en las que interviene ante la Administración Aduanera (AA), es decir no sólo el importador es el único responsable por el pago de tributos aduaneros dentro del plazo establecido.

Señala que la Resolución de Directorio R.D. N° 03-045-13 de 26 de noviembre, emitida por la ANB sin fundamentos ni lógica resolvió rechazar totalmente el recurso de revocatoria interpuesto por YFPB, por el cual impugnó la R.D. N° 01-007-13 de 25 de septiembre, que apruebo el "Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público", y que el hecho de encontrarse los funcionarios aduaneros sometidos a la L. N° 1178 y ser responsables de los resultados emergentes del desempeño de sus funciones, no significa que YFPB se encuentra impugnando la función pública aduanera de los funcionarios dependientes de la A.N.B., sino lo que se impugna es la tácita exoneración del Despachante Oficial que pretende hacer valer la ANB a través de su procedimiento interno (R.D. N° 03-045-13) de la responsabilidad solidaria indivisible que tiene para su comitente, consignante o consignatario de mercancías por el pago total de los tributos aduaneros, actualizaciones e intereses correspondientes, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las operaciones aduaneras en las que interviene, puesto que al tener la calidad de funcionario aduanero no implica que en la L.G.A. esté prevista la distinción entre los despachantes oficiales y los despachantes privados, norma interna que afectaría a YFPB en un corto y mediano plazo, puesto que tendría que ser el responsable de gestiones u omisiones que generen multas por incumplimiento de plazos, que son imputables a despachos oficiales de la A.N. y no así a YFPB como comitente, consignatario (importador) del despacho aduanero.

Cita los arts. 45 de la L.G.A., 58 del R.L.G.A., señalando que no existe normativa alguna que diferencie entre las funciones y responsabilidades de los despachantes de aduana privados y públicos, y que por consiguiente, ambos despachantes de aduana deben ser responsables solidarios e indivisibles con el importador o dueño de las mercancías, por incumplimiento de plazos en el pago, así como el incumplimiento de plazos en la regularización de los despachos aduaneros en los que incurrió la ADA.

Violación del art. 26 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano (C.T.B.).

Reitera que el personal del despacho aduanero está sujeto a la responsabilidad administrativa, civil y penal en el marco de la L. N° 1178, sin embargo enfatiza que su calidad funcionaria no los exime de acciones u omisiones a la Ley y sus Reglamentos, en lo que respecta a incumplimiento de plazos y raíz del cual la empresa estatal YFPB como importador se vería seriamente perjudicado, al tener que hacerse responsable y por ende pagar los tributos aduaneros de importación y multas por los actos u omisiones de plazos en la regularización de despachos aduaneros, en los que incurrirían exclusivamente la ANB a través de la ADA dentro del proceso de regularización de los despachos aduaneros de importación de YFPB.

I.1.2. Violación al art. 2-XIII del D.S. N° 1487 que modifica el art. 103 del R.L.G.A.

Refiere que la ANB en la aprobación del RD N° 01-007-13 de 25 de septiembre, no contempló lo manifestado en el art. 136 del R.L.G.A., ya que la citada norma da la libertad al exportador de poder tramitar directamente su Declaración Única de Exportación (DUE) ante la AA o a través de la ADA, sin embargo el citado procedimiento en su objetivo prohíbe esa salvedad al no aclarar esa posibilidad que posee el exportador en la suscripción, elaboración y presentación de la DUE ante la AA, libertad que se encuentra establecida en el art. 136 del R.L.G.A.

I.1.3. Violación de la Resolución de Directorio R.D. N° 01-007-09 de 02 de abril "Metodología para la revisión y aprobación de procedimientos aduaneros".

Refiere que la AA conforme a la parte resolutive sexta de la R.D. N° 01-007-09, a través de la Unidad de Servicios a Operaciones (USO) debió dar a conocer y socializar el presente procedimiento para despachos aduaneros del sector público a todas las entidades del sector público y/o entidades públicas con las que opera recurrentemente y que representan un porcentaje considerable en las importaciones realizadas mediante la Oficina de Despachos Oficiales, habiéndose vulnerado con esta omisión de socialización la citada Resolución de Directorio, al no dar a conocer a YFPB y otras empresas estatales el proyecto de dicho procedimiento, omisión que ha impedido a todas las empresas del Estado tomar conocimiento y poder observar las indebidas previsiones y determinaciones internas, pero con efectos externos de la ANB.

I.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso de Revocatoria y se deje sin efecto el inc. d) num. 3 acápite A de Descripción del Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público aprobado mediante Resolución de Directorio N° 01-007-13 de 25 de septiembre.

II. De la contestación a la demanda.

Por su parte Marvel Fabián Requena en representación de la Presidenta Ejecutiva de la ANB, luego del traslado corrido, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de 16 de junio de 2014, cursante de fs. 90 a 95, señalando lo siguiente:

II.1. Refiere que si bien los despachos aduaneros del sector público son realizados por la ADA dependiente de la Unidad de Servicio a Operadores (USO) de la Aduana Nacional, conforme dispone el art. 52 de la L.G.A., dichas funciones y atribuciones son ejercidas en observancia a lo establecido en el art. 41 de la citada Ley, toda vez que los funcionarios de la Aduana al encontrarse en calidad de servidores públicos, deben cumplir con las normas de la carrera administrativa conforme lo establecido en la L. N° 1178, motivo por el cual los servidores públicos, son responsables de los resultados emergentes del desempeño de sus funciones conforme a los deberes y atribuciones asignados respectivamente, situación que no implica el desconocimiento o contradicción a la LGA ni su Reglamento.

Asimismo, manifiesta que no existe vulneración al art. 26 de la L. N° 2492 C.T.B., puesto que conforme al art. 303 del RLGA y 28 y 29 de la L. N° 1178, los funcionarios que realizan los despachos oficiales, ante la inobservancia o incumplimiento de lo dispuesto en el ordenamiento administrativo, son pasibles de responsabilidad administrativa, civil y penal, por ese motivo para el caso en la que los despachos aduaneros efectuados por estos funcionarios reflejen la existencia de alguna contravención aduanera u omisión de pago, son pasibles de sanciones, no existiendo margen de impunidad o exoneración como señala el demandante.

II.2. Con relación a la presunta vulneración del art. 103 del D.S. N° 1487, desvirtuando las aseveraciones de contrario, refiere que el art. 136 del D.S. N° 25870, señala; que los despachos aduaneros de exportación indistintamente pueden ser realizados por los propios exportadores o por medio del despachante de aduana, en consecuencia, el num. I del procedimiento para despachos aduaneros del sector público, señala: "Establecer formalidades condiciones y requisitos para la realización de descargos aduaneros de mercancías consignadas para su importación y exportación por parte de entidades del sector público".

En tal sentido considera que no se contravinieron las disposiciones legales señaladas, más al contrario dicho cuerpo normativo fue emitido por el Directorio de la ANB en función a las atribuciones previstas por el art. 37-e) de la L.G.A.

II.3. Por otro lado, con relación a la vulneración a la Resolución de Directorio N° R.D. N° 01-007-09 de 02 de abril, que aprueba la metodología para la revisión y aprobación de procedimientos aduaneros, refiere que la disposición sexta señala: "sólo en caso de que los proyectos de procedimiento de gestión aduanera, de fiscalización y control que afecten la aplicación de los procedimientos aduaneros vigentes, la gerencia o unidad correspondiente deberá remitir a gerencia nacional de normas dicho proyecto, para su revisión y emisión de observaciones o sugerencias". Motivo por el cual la USO, procedió a socializar el mencionado procedimiento no sólo con la Gerencia Nacional de Normas sino también con el Viceministerio de Política Tributaria, conforme la nota Cite: MEFP/VPT/DGAAA/UAD N° 084/2013 de 22 de septiembre, en la que la citada institución expresa de forma textual: "que no tiene ninguna observación...", en ese sentido, no correspondía que la USO de la ANB, proceda con socializar el citado procedimiento con YPFB, más aún cuando el demandante y con los mismos argumentos que utilizó en su recurso jerárquico, no demuestra la vulneración a la RD 01-007-09 de 02 de abril "Metodología para la Revisión y Aprobación de Procedimientos Aduaneros".

Concluye refiriendo que los argumentos carecen de sustento jurídico, por lo que no se evidencia ningún tipo de agravio o vulneración de derechos que se hubiese causado con la R.A. N° 03-045-13 de 26 de noviembre y la R.D. N° 01-007-13 de 25 de septiembre.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 03-045-2013 de 26 de noviembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. Que el Directorio de la Aduana Nacional mediante R.D. N° RD 01-007-13 de 25 de septiembre, aprobó el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público, publicado el 2 de octubre de 2013.

Que mediante memorial de 30 de octubre de 2013, presentado a la ANB el 1° de noviembre de 2013, por la Empresa Pública Nacional YPFB, interpuso recurso de revocatoria contra el "Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público" aprobado mediante R.D. N° 01-007-13 de 25 de septiembre, señalando que el citado procedimiento exonera de responsabilidad solidaria e indivisible al Despachante Oficial de la Aduana Nacional, conforme se advierte en el inc. d) del num. 3 de la literal A, parág. V; y que el citado procedimiento vulnera la normativa aduanera vigente establecida en el párrafo quinto del art. 47 de la L.G.A., el art.61 del R.L.G.A. y el art. 6 el D.S. N° 1487, con relación a la responsabilidad solidaria e indivisible que el Despachante Oficial dependiente de la Aduana Nacional debería tener con los comitentes, consignatarios y/o dueños de la mercancía, dentro de las operaciones de importación del sector público. Asimismo, se indicó que existe vulneración al art. 103 del D.S. N° 1487 de 6 de febrero de 2013, referido a personas autorizadas para solicitar despachos aduaneros del régimen de exportación, arrogando a dicho procedimiento, roles y funciones que no le corresponden a la instancia de despachos oficiales de la AN.

La Gerencia Nacional Jurídica de la AN emitió el Informe AN-GNJGC N° 1555/2013 de 25 de noviembre, en el cual concluyó que corresponde rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB, contra la R.D. N° 01-007-13 de 25 de septiembre, que aprobó el

Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público, en virtud a que los fundamentos que se pretendieron fueron desvirtuados por no contar con asidero legal que justifique su procedencia, motivo por el cual se recomendó al Directorio de la ANB, emitir la Resolución de Directorio con el fin de que se rechace en su totalidad el recurso planteado; conforme a ello se emitió Resolución Administrativa R.D. N° 03-045-2013 que determina rechazar totalmente el recurso de revocatoria interpuesto por YPFB.

Asimismo, el Directorio de la ANB mediante Resolución N° RD 01-007-13 de 25 de septiembre, aprobó el “Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público” en mérito a los fundamentos de los arts. 38, 47, 51, 52, 41-V de la L.G.A., 116 y 117 del R. L. Pdto. Adm., 303 de la R.L.G.A., 26 de la L. N° 2492, 103 del D.S. N° 1487.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público, aprobado por la RD N° 01-007-13 de 25 de septiembre, exonera de responsabilidad solidaria e indivisible al Despachante Oficial de la Aduana Nacional conforme se advierte en el inc. d) del num. 3 “De los despachos aduaneros” de la literal A “Aspectos Generales”, párrafo V “Descripción del Procedimiento”; y que el citado procedimiento vulneró la normativa aduanera vigente establecida en el párrafo quinto del art. 47 de la L.G.A., el art.61 del R.L.G.A. y el art. 6 del D.S. N° 1487, con relación a la responsabilidad solidaria e indivisible que el Despachante Oficial dependiente de la AN debería tener con los comitentes, consignatarios y/o dueños de la mercancía, dentro de las operaciones de importación del sector público.

Si existe vulneración al art. 103 del R.L.G.A. modificado por el D.S. N° 1487 de 6 de febrero de 2013, referido a personas autorizadas para solicitar despachos aduaneros del régimen de exportación, arrojando a dicho procedimiento, roles y funciones a los Despachos Oficiales de la AN, sin considerar la facultad que también tiene el exportador de tramitar directamente su DUE.

Si la AN a través de la Unidad de Servicio a Operadores, debió dar a conocer y socializar el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público, a todas la entidades del sector público y/o entidades públicas con las que opera recurrentemente, habiéndose vulnerado con esta omisión de socialización la R.D. N° 01-007-09 de 2 de abril de 2009.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. A efectos de resolver el primer punto de controversia es pertinente efectuar la revisión normativa a objeto de verificar la presunta vulneración a la norma legal aduanera; a tal fin el art. 47 de la L.G.A. dispone: “(...) El despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes.

Asimismo la Agencia Despachante de Aduana será responsable del pago de las obligaciones aduaneras y de las sanciones pecuniarias emergentes de las comisión de delitos y contravenciones aduaneras en que incurran sus dependientes con las operaciones aduaneras”.

Que el art. 51 de la L.G.A. refiere: “Las Agencias Despachantes de Aduana podrán constituirse bajo cualquiera de las formas jurídicas reconocidas por el Código de Comercio, a objeto de desarrollar servicios relacionados con el despacho de mercancías. No obstante, solo el despachante autorizado y matriculado actuará como tal ante la Aduana. El representante legal de la sociedad, debe ser despachante de aduanas”.

Por otro lado el art. 52 de la citada norma legal, dispone que: “La Aduana Nacional, a través de su dependencia correspondiente realizará los despachos oficiales de importaciones efectuadas por entidades del sector público.”

Ahora bien, con referencia a la demanda interpuesta por YPFB, de que el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público vulnera la normativa aduanera, en virtud a que no establece expresamente una diferenciación entre funciones, atribuciones, responsabilidades y obligaciones establecidas para los despachantes de aduana del sector privado y público, ya que la responsabilidad solidaria e indivisible que el despachante oficial debe estar expresamente establecida en el citado procedimiento.

Al respecto, conforme se tiene del art. 52 de la L.G.A. los despachos aduaneros del sector público son realizados por la agencia despachante dependiente de la Unidad de Servicio a Operadores de la AN, misma que es ejercida en observancia del art. 41 párraf. V de la L.G.A. que señala. “(...) Los servidores públicos de la Aduana Nacional, están sometidos a las normas de la carrera administrativa (...)”, concordante con el art. 303 del RLGA que indica “que los funcionarios aduaneros tienen la obligación y responsabilidad de cumplir y hacer cumplir la ley, el presente reglamento y los procedimientos aduaneros”. Conforme a ello, así como lo ha establecido el Directorio de la Aduana Nacional a través de la Resolución N° R.D. 03-045-13, los funcionarios de la aduana al encontrarse en calidad de servidores públicos se encuentran sometidos a las normas de carrera administrativa, conforme a la art. 11 y en consecuencia responsables de los resultados emergentes del desempeño de sus funciones conforme a los deberes y atribuciones asignados en la L.G.A. y su reglamento.

En ese entendido para el caso de que los despachos aduaneros efectuados por el despachante oficial, reflejen la existencia de alguna contravención aduanera u omisión de pago, éstos funcionarios son pasibles a sanciones administrativas, civiles y penales por el desempeño de sus funciones, situación que no conlleva exoneración a responsabilidad como señala YPFB, y por consiguiente no vulnera lo previsto en el art.

26 de la L. N° 2492 C.T.B., conforme lo dispuesto en el art. 47 párraf. V de la L.G.A. Situación por la que corresponde confirmar los argumentos vertidos en la Resolución N° RD 03-045-13, al no evidenciarse vulneración a norma alguna.

V.2. Con respecto a la vulneración del art. 103 de la R.L.G.A. modificado por el D.S. N° 1487, a efectos de verificar si el directorio de la aduana dio una interpretación errada de la citada norma, cabe verificar que conforme al art. 136 del R.L.G.A.: "Los despachos aduaneros de exportación podrán tramitarse directamente por los exportadores o a través de un Despachante de Aduana", concordante con el art. 103 inc. e) que le autoriza al exportador solicitar en las diferentes modalidades de despacho aduanero; normas que se la contrasta con el num. I (objeto) del Procedimiento para Despachos Aduaneros del sector público que señala: "Establecer formalidades, condiciones y requisitos para la realización de descargos aduaneros de mercancías consignadas para su importación y exportación por parte de entidades del Sector Público bajo su responsabilidad y del área de Despachos Oficiales", de lo que se advierte que dicho procedimiento no contempla la atribución establecida en el art. 136 del R.L.G.A., quien otorga libertad al exportador de poder tramitar directamente su DUE ante la Administración Aduanera o a través de un Despachante de Aduana, situación que no puede ser limitada por la atribución prevista en el art. 37-e) de la L.G.A. del Directorio de la Aduana, que contempla sólo la emisión de resoluciones que faciliten y simplifiquen las operaciones aduaneras; correspondiendo sobre este aspecto declarar probada la demanda de YPFB, al evidenciarse vulneración al derecho que tienen las entidades públicas estatales al momento de efectuar sus exportaciones conforme se tiene previsto en el art. 136 del R.L.G.A.

V.3. Por último, YPFB señala que la ANB a través de la Unidad de Servicio a Operadores, debió dar a conocer y socializar el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público, a todas la entidades del sector público y/o entidades públicas con las que opera recurrentemente, habiéndose vulnerado con esta omisión de socialización la R.D. N° 01-007-09 de 02 de abril.

Al respecto la ANB conforme la R.D. N° 01-007-09 en su disposición sexta, señaló que la Unidad de Servicio a Operadores proceda a socializar el citado procedimiento no sólo con la Gerencia Nacional de Normas sino también con el Viceministerio de Política Tributaria conforme se tiene de la nota Cite: MEFP/VPT/DGAAA/UAD N° 084/2013 de 22 de febrero, por la que refiere que no tiene ninguna observación, consecuentemente consideró que no correspondía que la Unidad de Servicio a Operadores de la ANB proceda a socializar el citado procedimiento con YPFB; situación que denota la inexistencia de una vulneración de la R.D. N° 01-007-09 de 2 de abril, al haber efectuado la revisión correspondiente las instancias respectivas conforme a su disposición sexta, deviniendo en improbadada la demanda con referencia a este aspecto.

V.4. Conclusión.

Con referencia los puntos de controversia 1 y 3, este tribunal determina que no existió vulneración a la normativa aduanera establecida en los arts. 47-V de la L.G.A., 61 del R.L.G.A. y 2 del D.S. N° 1487 de 6 de febrero num. II que modificó el art. 6 y num. III que modificó el art. 7 del R.L.G.A., así como de la R.D. N° 01-007-09 de 2 de abril, con la publicación de la R.D. N° 01-007-13 de 25 de septiembre, que aprobó el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público. De otro lado, con referencia al punto 2 de la controversia, se concluyó que YPFB demostró la vulneración al derecho que se le encuentra atribuido en el art. 136 del RLGA, conforme se verificó del objeto establecido en el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público, correspondiendo a esta instancia establecer que si bien el Directorio de la Aduana tiene las atribuciones contempladas en el art. 37-e) de la L.G.A., la misma a través de un procedimiento no puede limitar la facultad que tiene el exportador del sector público de decidir si la exportación la realiza directamente o a través de un Despachante Oficial de Aduana; disponiendo en consecuencia que dicho procedimiento se enmarque en las previsiones del art. 136 del R.L.G.A.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 30 de obrados, interpuesta por YPFB; disponiendo que en el Procedimiento para Despachos Aduaneros del Sector Público establecido a través de la N° R.D. N° 01-007-13 de 25 de septiembre, sea enmarcado a la previsión del art. 136 del R.L.G.A., en lo demás se mantiene firme y subsistente la R.D. N° 03-045-13 de 26 de noviembre.

No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, los Magistrados, Antonio Guido Campero Segovia, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



380

Bolinter Ltda., c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 91 a 107, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2243/2013 de 23 de diciembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 109, la contestación de fs. 113 a 120, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 154 a 156 vta. y 160 a 161, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que el 28 de abril de 2013, funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), intervinieron y comisaron un camión que transportaba maquinaria y otros bienes de propiedad de BOLINTER Ltda., con destino al campo petrolero Margarita Fase II. Ante esta situación, refiere que presentó a la Administración Aduanera (AA) documentación de descargo, y que con la finalidad de coadyuvar en la inventariación de la mercadería, entregó un listado completo con la descripción de cada ítem, así como documentación contable que respalda la adquisición de los bienes comisados.

Señala que tras ser notificado con el Acta de Intervención Contravencional (AIC), también ofreció descargos, y que a pesar de esto la AA emitió y notificó la R.S. AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 363/13, declarando probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando en su contra, misma que fue impugnada mediante la interposición del recurso de alzada y posterior recurso jerárquico, confirmándose la R.S. en ambas instancias y manteniéndose firme y subsistente el comiso definitivo del total de la mercancía.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que desde el inicio del proceso, objetó el inventario realizado por los funcionarios de la AA, debido a que contiene errores en la descripción de los equipos, por falta de conocimientos técnicos, y en algunos casos, por haberse inventariado de forma separada las piezas que conforman un sólo equipo; razón por la que en el otro sí pero. de su memorial de recurso jerárquico, solicitó audiencia de inspección ocular y peritaje, con la finalidad de que se procediera a la revisión y contraste del referido inventario con la mercancía comisada en físico, para así poder evidenciar estos errores, sin embargo, no obtuvo respuesta por parte de la AGIT, ya que si bien la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, contestó la misma con una formalidad previa, esta instancia no es quien conoce ni resuelve el recurso jerárquico, conforme lo disponen los arts. 139 y 140 de la L. N° 2492 C.T.B.

Asimismo, refiere que la resolución de recurso de alzada afirma que Bolinter Ltda., no presentó alegatos y conclusiones, cuando en realidad si existió una formulación expresa de alegatos que no fueron tomados en cuenta por la instancia de alzada al emitir su resolución, aspecto que ha sido reclamado ante la instancia jerárquica, quien a su vez, ha desestimado su queja considerando a los alegatos como un elemento accesorio al recurso de alzada; en virtud a estos aspectos, denuncia una flagrante vulneración al derecho a la defensa y a la garantía del debido proceso.

Aclara que Bolinter Ltda., es una empresa que presta servicios de construcción en el rubro petrolero, y que con la finalidad de desarrollar su actividad, realizó la importación de equipos, herramientas, maquinaria e insumos que son utilizados en el desarrollo de su trabajo. Con este antecedente, señala que para cada importación se desarrollan procedimientos internos en la empresa, los cuales generan una serie de documentos que amparan estas operaciones, y que pueden acreditar su legal adquisición y tenencia, además del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siendo esta documentación de gran relevancia jurídica y con calidad probatoria, por lo que debió ser considerada y valorada oportunamente por las instancias administrativas.

Transcribe los arts. 101 y 111 del D.S. N° 25870 R.L.G.A. y sostiene que presentó como descargos Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) con su respectiva documentación soporte para cada ítem, a efecto de que la AA, la ARIT y la AGIT, consideren y valoren esta documentación en forma conjunta, ya que la norma citada, exige que los datos de la DUI correspondan exactamente con los de su documentación soporte, razón por la cual debió verificarse no solo los datos registrados en las DUI's sino también los de la factura comercial, lista de embarque, DAV, y otros; aspecto que no ha sido interpretado así por las autoridades, quienes se limitaron a contrastar las DUI's presentadas con el inventario elaborado por la AA, afirmando equivocadamente que la DUI es el único documento válido para acreditar la legal internación y tenencia de estas mercancías, negándose a realizar un análisis, compulsión y valoración de los documentos soporte de las DUI's, pese a la expresa solicitud de la empresa.

Con estos antecedentes, refiere que la AGIT en su resolución de recurso jerárquico elaboró un cuadro comparativo errado, porque contrasta el inventario elaborado por la AA sólo con las DUI's y las Declaraciones Andinas de Valor (DAV's), arribando a la equívoca conclusión

de que no existe coincidencia entre la mercancía comisada y la DUI, sin realizar el análisis integral de toda la documentación probatoria presentada. Bajo este argumento y con la finalidad de ejemplificar los resultados de una valoración integral de la documentación presentada, señala que:

Para el ítem 16 “pistolas pulverizadoras”, la AA en su R.S. manifiesta que no existe coincidencia del Cód.: 2100-4307-09 que figura en la DUI y en la DAV.

Al respecto, señala que presentó la DUI 2013/711/C-20581, que en su página de documentos adicionales registra: la Factura Comercial N° 4124, en cuya descripción del primer ítem 2, se puede constatar que el código completo es PN: 2100-4307-9, y la DAV 1355500 que en su punto 75 del ítem 16, incluye el Código PN: 2100-4307, aclarando que la ausencia del dígito final 09, se trata de un error de registro.

Para los ítems 28 y 29 “pistolas de aire tipo taladro” del AIC, la AA en su RS observa que los números de serie 1248-34 y 1248-26 no se encuentran registrados en la DUI y la DAV.

Al respecto, la DAV 1355500 que forma parte de la DUI 2013/711/C-20581, incluye los códigos RP1000 y RP2000, que si bien no son los números que extraña la AA, son parte de las características de los bienes importados, y revisada la Factura Comercial N° 4124, se evidencia que en la descripción de estos ítems se encuentran todos los códigos observados, quedando demostrados que estos fueron legalmente importados.

Para los ítems 5, 7 y 8 “compresor o generador” del AIC, la AA en su RS manifiesta que solo se presentaron notas de entrega/remisión de herramientas de equipo, check list, órdenes de compra, etc., los cuales al ser documentos internos de la empresa no constatan la importación legal de la mercadería comisada.

Al respecto, aclara que presentó la DUI 2010/735/C-9328, que describe en su ítem 2 “Máquinas de Soldar Lincoln, Miller”, información proveniente de los ítems 2,3,5,6,8,9,10,11,12 y 13 de la DAV 1045512, cuya información proviene de la Factura Comercial 3589 que contiene la correcta descripción de la mercancía.

De lo anterior, colige que al no haber sido valorados en forma conjunta todos los descargos, por ninguna de las instancias, se ha originado el inexistente cargo de contrabando contravencional, ya que continuando con el análisis precedente podría demostrar que los equipos comisados fueron internados legalmente al país, quedando desvirtuado el ilícito que se le atribuye.

Prosigue señalando, que esta falta de valoración de los descargos, conlleva a una falta de fundamentación de la resolución de recurso de alzada y la resolución de recurso jerárquico, que contraviene lo dispuesto en el art. 211 de la L. N° 2492 C.T.B., ya que tanto la ARIT como la AGIT se han limitado a realizar un análisis parcial e incompleto, sin tomar en cuenta la documentación soporte y la información adicional que acompaña a cada DUI presentada, ni considerar la búsqueda de la verdad material, privándole de su derecho a obtener una respuesta fundamentada y completa, confirmando una sanción ilegal que no corresponde en Derecho.

Mercancía adquirida en mercado interno.

Sostiene que la AA realizó también el comiso de mercancía que estaba siendo trasladada interprovincialmente, pues partieron de la ciudad de Santa Cruz con destino al campo petrolero Margarita Fase II, transportando, entre otros, materiales que fueron adquiridos en mercado interno, en base a una factura comercial emitida por el proveedor que fue quien importó la misma.

Cita los arts. 2 y 3 de D.S. N° 708, y manifiesta que como contribuyente ha respaldado su derecho propietario con las facturas originales de los materiales adquiridos en territorio nacional, y que además, conforme lo dispuesto por el Código Tributario y el Código de Comercio, estas operaciones están respaldadas por documentos y registros contables, los cuales a pesar de haber sido presentados ante la AA oportunamente, fueron desestimados bajo el argumento de que no acreditan la legal importación de estos bienes al país, sin considerar el valor probatorio asignado por el art. 77 de la L. N° 2492 C.T.B. y los arts. 1306 y 1307 del Cód. Civ.

Reitera que su empresa no ha realizado la importación de estos bienes, siendo la factura comercial, válida y verificable ante el SIN, el único documento con el que la empresa puede respaldar la legal adquisición de estos materiales, y que al no contar con las facultades que asisten a la AA, no puede exigir la presentación de las DUI's a los proveedores, encontrándose en total estado de indefensión, ya que se desconoce el valor de la factura y se le exige la presentación de un documento (DUI), cuando no existe la obligación legal de tenerlo, más aun considerando que el art. 13 de la L. N° 2492 C.T.B. establece que la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, y por lo tanto no puede afectar a terceros.

De la inexistencia de la contravención de contrabando contravencional

Establece que conforme los antecedentes y elementos probatorios proporcionados, se tiene la certeza que la mercancía comisada fue legalmente importada por la empresa, ya que guarda relación con las DUI's y documentación de respaldo presentada, por tanto no ha adecuado su conducta al contrabando contravencional tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 C.T.B.

Señala que lo propio ocurre con la mercancía adquirida en el mercado interno, ya que acreditó su adquisición con la factura comercial y documentos contables, no siendo responsable por su importación, al margen de que la AGIT haya considerado que la presentación de la factura sólo en el momento del operativo impide el comiso y no así cuando su presentación se realice en otro momento, sin considerar que por el principio de verdad material, la administración debe averiguar la verdad sobre la realización de la transacción para poder emitir pronunciamiento; quedando demostrado que la empresa que representa ha cumplido a cabalidad todas sus obligaciones tributarias, sin incurrir en el tipo de conducta calificado.

Omisión de fundamentación en la RD.

Refiere que la AGIT no consideró la denuncia de falta de fundamentación y motivación de la RS, ya que esta no puede limitarse a ratificar lo dispuesto en el AIC, pues en virtud a la garantía constitucional del debido proceso, establecida en el art. 115 de la C.P.E., y su regla de fundamentación o motivación de las resoluciones, la AA debió fundamentar sus razonamientos jurídico administrativos de acuerdo a hecho y derecho, señalando con precisión las normas infringidas y fundamentalmente pronunciarse sobre las pruebas de descargo, puesto que no aplicó la sana crítica, reconocida en el art. 81 de la L. N° 2492 C.T.B., que prevé una serie de principios generales de valoración de la prueba, en virtud a los cuales debió valorar una a una la prueba presentada, explicando los fundamentos para considerarle impertinente o insuficiente, aspecto que no ha ocurrido, viciando de nulidad el acto administrativo.

Continúa señalando que el Tribunal Constitucional ha establecido como principios básicos y garantías que deben respetarse en todo proceso jurisdiccional o administrativo, al Principio de Legalidad y la garantía del debido proceso, y que en el presente caso la Resolución jerárquica se limitó a realizar un análisis superficial e incompleto, sin considerar todos los antecedentes del proceso, ni las irregularidades dentro del mismo, ocasionando agravios a los intereses y derechos de su empresa.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2243/2013 de 23 de diciembre, dejando sin efecto la resolución sancionatoria y disponiendo la liberación de la mercancía indebidamente comisada.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, cursante de fs. 113 a 120 vta., señalando lo siguiente:

Que el sujeto pasivo observó la falta de consideración y respuesta de la instancia de alzada a su memorial de Alegatos en conclusiones, en el que solicitó además audiencia de inspección ocular, aspecto sobre el cual verificó que la ARIT emitió el proveído de recepción de alegatos escritos, que declina la referida solicitud de audiencia por encontrarse fuera de plazo, evidenciando que efectivamente los alegatos no fueron mencionados en la resolución de recurso de alzada, sin embargo, señala que la no consideración de los mismos no vulneró su derecho a la defensa, pues no desemboca en un vicio de nulidad, expresamente señalado por ley, por lo que en virtud al principio de economía, previsto en el inc. k) del art. 4 de la L. N° 2341 L.P.A., ingresó al análisis de la valoración de la prueba.

Refiere que el sujeto pasivo reclamó que la AA no consideró toda la documentación presentada en el proceso administrativo, por lo que primeramente aclara, que la elaboración del Acta de Inventario y Entrega de Mercancías, le corresponde a un técnico aduanero, al funcionario del COA y al responsable del recinto aduanero, conforme lo establece la R.D. N° 01-005-13 que aprueba el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional, donde independientemente de la denominación que consigne debe registrarse datos que permitan la identificación de la mercancía de manera indubitable, consiguientemente, no resulta admisible la posibilidad de que sea la parte procesada quien elabore o emita tal documento, quedando desvirtuada la observación del demandante.

Continúa señalando, que el sujeto pasivo presentó pruebas al momento del comiso, antes de la notificación con el AIC y durante el periodo probatorio en sede administrativas, las cuales fueron consideradas por la AA durante la compulsión técnica y documental; evidenciando que durante el operativo o intervención aduanera no se presentó ninguna factura de compra interna, y que de acuerdo al art. 2 – I del D.S. N° 708, el único momento en el cual el propietario podía acreditar la compra de la mercancías en el mercado interno, para que esta no fuera objeto de comiso, era el momento de la intervención, por lo que habiéndose incumplido dicha norma, y en virtud al numeral 8 de la R.D. N° 01-005-13 que prevé que la presentación de facturas en forma posterior al operativo debe estar acompañada por una DUI, establece que la AA ha actuado de forma correcta y en apego a la normativa vigente, al declarar que los ítems 1 al 4, 11 al 15, 17, 22 al 25, 38 al 49 del AIC, no se encuentran respaldados, situación correctamente refrendada por la instancia de alzada.

En cuanto a la documentación contable presentada, señala que conforme los arts. 88 y 90 de la L. N° 1990 L.G.A, la DUI es el único documento que ampara la legal importación de mercancías, por lo que estos documentos no son idóneos para acreditar la importación y mucho menos el pago de tributos aduaneros, por cuanto los mismos solo refieren al movimiento interno de la empresa. Asimismo, en relación al argumento de que no se valoraron las DUI's C- 20581, C- 9328, C- 31908, C-19238, con relación a los ítems 16, 28, 29, 5, 7, 8, 6 y 9, lo que implicaría falta de fundamentación en la Resolución de alzada, y por tanto su nulidad, sostiene que procedió a analizar si dichos documentos fueron correctamente valorados, evidenciando que la AA, inicialmente verificó el registro de las DUI's en sistema SIDUNEA++, extrajo reportes de las DAV's, considerando la página de información adicional y las características de la mercancías, procediendo luego a contrastar dichos documentos con los datos obtenidos de la verificación física de la mercancía comisada, concluyendo que estas no amparan los mencionados ítems, por no existir correspondencia con las características registradas en el aforo físico, incumpliendo lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870 R.L.G.A, concluyendo que la AA y la ARIT analizaron y valoraron correctamente dicha documentación, adecuando el sujeto pasivo su conducta a las previsiones establecidas por los inc. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492 C.T.B.

Finalmente, refiere que no se evidencia la omisión valorativa de la prueba, más al contrario, se llegó a la convicción de que los mismos no desvirtúan la comisión del contrabando contravencional, no existiendo vulneración de garantías constitucionales o falta de valoración tanto en sede administrativa como en instancia de alzada, por lo que confirmó la resolución de alzada y resolución sancionatoria, manteniendo firme y subsistente el comiso definitivo de total de la mercancía.

En virtud a lo expuesto, sostiene que los argumentos del demandante no son evidentes y que la Resolución de Recurso Jerárquico fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución impugnada, concluyendo que la demanda carece de sustento jurídico, pues no existe

agravio ni lesión de derechos causado por la Resolución ahora impugnada. Por último, cita y transcribe como jurisprudencia la AGIT-RJ/1036/2012 del 29 de octubre y la S.C.P. N° 1416/2013 de 16 de agosto

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2243/2013 de 23 de diciembre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 28 de abril de 2013, funcionarios del COA procedieron al comiso de la mercancía de propiedad de la empresa Bolinter Ltda., transportada en el camión con placa de control 1134-EFC, observando que el conductor no presentó documentación que respalde la legal importación de la mercancía comisada.

III.2. Mediante memorial de 30 de abril de 2013, Bolinter Ltda., solicitó la devolución de la mercancía comisada, presentando en calidad de descargos Facturas comerciales, formularios de autorización de salida, notas de entrega/remisión de herramientas y/o equipos, órdenes de compra, notas de traspaso y otros. Posteriormente, con el objeto de facilitar el trabajo de inventariación, presentó, el 21 de mayo de 2013, el detalle y valor de la mercancía comisada.

III.3. El 22 de mayo de 2013, la AA notificó en secretaría, el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0394/2013, en la que presume la comisión de la contravención de contrabando sobre la mercancía comisada, otorgando a los presuntos propietarios el plazo de tres días para la presentación de descargos.

III.4. Dentro del plazo otorgado, Bolinter Ltda., presentó documentación de descargo en contra del AIC, misma que fue objeto de compulsión por la AA en el Informe AN-SCRZI-SPCCE-IN-357/2013, en virtud al cual posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-363/2013 de 12 de junio de 2013, que declaró probada la contravención aduanera de contrabando en contra del conductor y Bolinter Ltda., disponiendo además el comiso de la mercancía comisada.

III.5. En virtud al Recurso de Alzada presentado por el sujeto pasivo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0736/2013 de 7 de octubre, resolviendo Confirmar la resolución sancionatoria.

III.6. Ante este hecho, Bolinter Ltda., interpuso Recurso Jerárquico contra la resolución de la ARIT, cuyo trámite concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2243/2013 de 23 de diciembre, que resolvió Confirmar la resolución de recurso de alzada, manteniendo firme y subsistente el comiso de definitivo del total de mercadería detallada en el AIC.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si existió omisión valorativa de la prueba presentada por el sujeto pasivo; 2) Si se demostró efectivamente la comisión del contrabando contravencional.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso de autos, se tiene que el demandante reclama, la omisión valorativa de la documentación que ha presentado en calidad de prueba ante las instancias administrativas, con la finalidad de desvirtuar el cargo de contrabando contravencional, pues refiere que entre la mercancía comisada por los funcionarios del COA, se encuentran: a) materiales y herramientas que fueron importados legalmente con anterioridad la comiso, para cuyo respaldo presentó las respectivas DUI's acompañada de su documentación soporte; y b) mercancía que fue adquirida en territorio nacional, para cuyo respaldo presentó las facturas comerciales que demuestran su adquisición; sin embargo, observa y reclama que en ambos casos la documentación de respaldo presentada como prueba fue infundadamente desestimada sin ser previamente valorada por las instancias administrativas, correspondiendo analizar cada una de estas situaciones a efecto de determinar la veracidad y trascendencia los agravios expuestos.

Sobre la mercancía importada con anterioridad al comiso.

La AA, la ARIT Santa Cruz y la AGIT, amparados en los arts. 90 de la L. N° 1990 L.G.A., y 101 del D.S. N° 25870 R.L.G.A., han establecido en sus respectivas resoluciones que la DUI es el único documento que ampara la legal importación de mercancías a territorio aduanero nacional, en la cual debe ser posible verificarse todos los datos de la mercancía y el correcto pago de tributos aduaneros de importación. Bajo este argumento, al momento de valorar la prueba, se han limitado a contrastar los datos contenidos en el inventario físico de mercancías elaborado por la AA con las DUI's presentadas por el sujeto pasivo y sus respectivas DAV's, sin considerar ni valorar la documentación soporte de dichas DUI's (factura, packlist, Manifiesto Internacional de Carga), concluyendo que los datos registrados en las DUI's y DAV's resultan insuficientes para identificar plenamente la mercancía comisada, por lo que no amparan su legal importación.

En este contexto, la Constitución Política del Estado en su art. 180-I establece: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, (...), verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”; y la L. N° 2341 L.P.A., en su art. 4 prevé: “La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (...) d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (...)

Asimismo el art. 200 de la L. N° 3092 dispone: “Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4° de la L. Pdto. Adm. N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: 1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, (...); dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo superintendente tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo”.

Conforme se evidencia en la normas transcritas el procedimiento administrativo se rige por el principio de verdad material, en cumplimiento al cual la autoridad administrativa competente, tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que así con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

Así también lo ha interpretado el Tribunal Constitucional Plurinacional, cuando en la S.C.P. N° 873/2014 de 12 de mayo, señala:

“III.4.El principio de verdad material en procedimientos tributarios administrativos

(...)El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la L.P.A., determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(...)Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que ‘el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados’.

(...)Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anocie de ella.

(...)Por otra parte la verdad material establecida en la norma tributaria, está ligada a la sana crítica establecido en el art. 81 del C.T.B. (...) concordante con el art. 77 y 215 del citado Cód. (...) A este respecto, el art. 88 del D.S. N° 27113 Reglamento de la L.P.A., concordante con el art. 201 establece: “Las autoridades administrativas que intervienen en el trámite realizarán las diligencias para la averiguación de los hechos que fundamentan su decisión, sin perjuicio del derecho de los interesados de ofrecer y producir las pruebas que sean pertinentes. II. La admisión y producción de pruebas se sujetará a criterios de amplitud, flexibilidad e informalismo. En la duda sobre la admisibilidad y pertinencia, se estará a favor de la admisión y producción”. De lo que se colige que conforme el principio de informalismo y favorabilidad, siempre que exista duda sobre la admisión y producción se estará a favor de esta última.

En ese marco, el principio de verdad material en el ámbito tributario, está vinculado con el principio de impulso de oficio y el de sana crítica, en virtud del cual, la prueba presentada debe ser valorada correctamente y no de manera arbitraria, expresando las razones por las que se concede o no eficacia probatoria a una determinada prueba, cuya admisibilidad y producción se sustenta en los principios de favorabilidad e informalismo; es decir, ante la duda razonable sobre las mismas, se debe aplicar la más favorable a éstas”.

En sujeción a los conceptos normativos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos, se advierte que en el caso de autos, la AA, la ARIT Santa Cruz y la AGIT, en completo desconocimiento e inobservancia del principio de verdad material, han omitido valorar la documentación soporte de las DUI's presentada por el sujeto pasivo, sin considerar que la misma en su página de documentos adicionales, señala los documentos soporte que respaldan la importación, los cuales a su vez contienen datos específicos y características de la mercancía que se está importando, y que pueden ser verificados por las autoridades administrativas, como elemento para determinar si en realidad las DUI's amparan o no la mercancía comisada.

Asimismo, bajo las amplias facultades conferidas por el art. 210 de la L. N° 2492 C.T.B. y en observancia del principio de oficialidad o impulso de oficio dispuesto en el art. 200 del mismo cuerpo legal, le corresponde a toda autoridad administrativa, desarrollar la actividad necesaria para verificar plenamente los hechos que sirvan de fundamento para sus decisiones, priorizando la averiguación de la verdad material sobre los formalismos procesales, siendo su obligación y responsabilidad no solo dirigir el procedimiento administrativo, sino instruir que se practiquen las diligencias adecuadas para obtener las pruebas que considere pertinentes a efectos de emitir un acto administrativo válido y debidamente fundamentado, en base a hechos y datos debidamente comprobados, todo esto además en resguardo del principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, la decisión de desestimar la documentación soporte sin asignarle valoración probatoria, es totalmente contraria al Principio de Verdad Material, más aun cuando la autoridad ante quien se la presenta, es precisamente quien ha validado la misma y cuenta con todos los medios para verificar la veracidad de su contenido, como en este caso sucede con las DUI's y su documentación soporte, ya que al tratarse de importaciones tramitadas ante la Aduana Nacional de Bolivia, la AA pudo oportunamente contrastar el contenido de esta documentación con los que figuran en sus registros informáticos o archivos documentales, resaltando además que en su momento las respectivas administraciones aduaneras ante las que fueron tramitadas las referidas DUI's, consideraron que las descripciones contenidas sobre las características de la mercancía eran suficientes, razón por la cual procedieron a su validación y la consolidación de la importación, habiéndose incluso, en algunos casos sorteado las mismas a canal rojo, lo que implica que fueron objeto de verificación documental y física al momento del despacho, no existiendo pruebas que demuestren que estas fueron observadas oportunamente, conforme lo establece el art. 102 del D.S. N° 25870 R.L.G.A.

Lo propio ocurre cuando estas pruebas son presentadas y conocidas por instancias que se encuentran facultadas a solicitar la certificación de las mismas, como es el caso de la ARIT Santa Cruz y la AGIT, quienes durante la tramitación del proceso, pudieron solicitar a la AA, a la Agencia Despachante de Aduanas o al mismo importador, la remisión de la información complementaria necesaria para esclarecer las características de la mercancía amparada por las DUI's presentadas como prueba, así como efectuar, no solo a petición de parte, sino de oficio la verificación física de la mercancía comisada a efecto de determinar aquellas características relevantes que puedan servir para su identificación, concluyéndose entonces que para ambas instancias administrativas era accesible la verificación del contenido de las pruebas, sin embargo adoptaron actitudes negligentes al no realizar las gestiones necesarias para su comprobación, rechazando injustificadamente la prueba presentada, en pleno desconocimiento de sus facultades y responsabilidades dentro del proceso.

Del mismo modo, debe considerarse que el Manual de Procesamiento por Contrabando Contravencional, aprobado mediante Resolución de Directorio N° 01-005-13, en su Punto 8, sobre la presentación de descargos, dispone que en aplicación del Principio de Verdad Material, se considerará la documentación de descargo presentada por el interesado a partir del operativo hasta la conclusión del plazo probatorio señalado (3 días), a efectos de su evaluación y compulsión; en ese sentido, la documentación soporte de las DUI's, presentada como parte de los descargos, después de iniciado el operativo y antes de la emisión de la RS, debió haber sido valorada y compulsada conforme a los fundamentos expuestos en los apartados anteriores, por lo que, al no encontrarse fundados los motivos por los cuales los descargos no amparan la legal importación de la mercancía decomisada, se evidencia la falta de fundamentación de hecho como requisito esencial, que debe contener la Resolución Sancionatoria conforme establece el parág. II, art. 99 de la L. N° 2492 (C.T.B.), encontrándose la misma viciada de nulidad.

Por todo lo relacionado, queda establecido, que, en el caso de autos no se probó ni evidenció que se introdujo al país "sin la documentación legal que acredite que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita" tal cual se afirma en la RS, consiguientemente, en aplicación del art. 36-I y II de la L. N° 2341 (L.P.A.), corresponde anular obrados, hasta la R.S. AN-GRT-TARTI N° 0251/09, de 16 de noviembre de 2009, inclusive, debiendo la AA efectuar la inspección física de la mercancía y la evaluación exhaustiva documental, específicamente de los documentos soporte de las DUI y las pruebas presentadas por la empresa demandante, en virtud a los arts. 81 y 215 de la L. N° 2492 (C.T.B.), rechazándolas o aceptándolas y de manera fundamentada

Sobre la mercancía adquirida en territorio nacional.

En virtud a lo dispuesto por el D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, y el numeral 8 de la Resolución de Directorio N° 01-005-13 que aprueba el Manual para el Procesamiento de Contrabando Contravencional, las instancias administrativas han desestimado las facturas comerciales, presentadas por el sujeto pasivo como prueba para acreditar su derecho propietario sobre mercancía adquirida en territorio nacional, bajo el argumento de que al haber sido presentadas en forma posterior al operativo, debieron estar acompañadas por las DUI's que respalden el ingreso legal de las mercancías al territorio aduanero boliviano.

Al respecto, corresponde señalar que el D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, en su art. 2 dispone: "...Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero". Por su parte, la L.O.P.E. N° 3351, de 10 de febrero de 2006, establece en su art. 8 - I. la jerarquía normativa del Poder Ejecutivo, señalando que: "La jerarquía de las normas legales del Poder Ejecutivo es la siguiente: decreto supremo y decreto presidencial, resolución suprema, resolución multi ministerial, resolución bi ministerial, resolución ministerial, resolución administrativa.

Bajo ese marco normativo, resulta evidente que si bien el num. 8 de la R.D. N° 01-005-13, dispone que: "La presentación posterior a la realización del operativo de la factura de compra original, debe estar acompañada de la DUI que respalde el legal ingreso de la mercancía a territorio aduanero boliviano"; resulta también claro que tal exigencia dispuesta por la norma interna de la Aduana Nacional, no guarda concordancia con lo dispuesto en el art. 2.I del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, es más, resulta limitativa del derecho a presentar cuanta prueba considere pertinente el sujeto pasivo para acreditar su derecho propietario y la compra en territorio nacional de la mercancía decomisada, conforme lo dispuesto por los arts. 68-7) y 98 segundo párrafo de la L. N° 2492 C.T.B., por cuanto es evidente que el D.S. N° 0708, sólo regula la presentación de la factura original al momento del operativo a efectos de evitar el decomiso de la mercancía por parte de la unidad de Control Operativo Aduanero, no pudiendo interpretarse a partir de esta disposición que si la factura original es presentada en el periodo de los tres días hábiles administrativos previstos para la presentación de descargos, ésta carezca de valor legal, salvo su acompañamiento con la DUI, pues tal exigencia no se encuentra establecida en la norma sustantiva tributaria, e injustificadamente le resta el efecto probatorio a la factura original que puede ser validada ante el Servicio de Impuestos Nacionales.

Asimismo, la exigencia de la presentación de la DUI al comprador que adquirió el bien en el mercado interno, además de incorporar un elemento subjetivo como es la duda respecto a la nacionalización de la mercancía, confunde la situación jurídica del adquirente o comprador, debido a que no se trata del importador del bien en sí, sino de una persona que acudió ante un contribuyente registrado legalmente y activo, a efectos de adquirir la mercancía, no siendo exigible para éste la portabilidad de la DUI, como erróneamente exige la Aduana Nacional.

Consiguientemente, el criterio asumido por las instancias administrativas, resulta erróneo, debido a que de forma contraria al principio de "buena fe" regulado en el art. 4. e) de la L. N° 2341, a pesar de haberse presentado la factura, posteriormente dentro del término legal previsto para la presentación de descargos, no solo se presume sino se sanciona la existencia de un contrabando contravencional sin mayor sustento normativo de carácter material y sin ningún elemento probatorio al respecto; desconociendo en tal sentido el valor probatorio de la factura extendida por un contribuyente activo, cuando la L. N° 2492 C.T.B. le otorga a la AA una serie de facultades de control, verificación, fiscalización e investigación de hechos, datos, actos, elementos, valoraciones y demás circunstancias, que bien pudieron haber sido utilizadas a efectos de determinar la validez de la factura presentada y evidenciar la legal importación o nacionalización de la mercancía comisada, determinando así y con mayor precisión, el sujeto que en concreto incurrió en contrabando, conforme lo establecido en los arts. 66 y 95 de la L. N° 2492 C.T.B., lo que en el caso no sucedió.

En autos se evidencia que la AA, aplicando vertical y rigidamente el numeral 8 de la RD N° 01-005-13, sin efectuar la verificación de la autenticidad de la factura comercial, concluyó que la misma no es un documento idóneo de descargo, bajo el fundamento que la presentación posterior a la realización del operativo de la factura de compra original debió estar acompañada de la DUI, fundamento que fue reiterado por las instancias de impugnación, quienes sin valorar en lo absoluto la factura original presentada, concluyeron simple y llanamente que Bolinter incurrió en el ilícito de contrabando contravencional, sin considerar que para la determinación de la sanción, la AA previamente, en virtud al Principio de Verdad Material debió verificar e investigar los hechos, actos, datos, elementos y demás circunstancias que integren o condiciones el hecho imponible, lo que no sucedió, al limitarse a lo dispuesto por su norma interna, desestimando con ello la prueba presentada, en un evidente error de hecho en su valoración, y con clara interpretación errónea del art. 2.1 del D.S. N° 0708.

Por lo anotado precedentemente, éste tribunal concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2243/2013 de 23 de diciembre, fue emitida en evidente infracción de la norma sustantiva citada, encontrando por ello cierta la denuncia de omisión de valoración de la prueba presentadas, pues se ha evidenciado que no se ha efectuado una adecuada compulsión de la normativa jurídica sustantiva tributaria vigente y demás disposiciones legales pertinentes al caso concreto, incumpliendo de esta manera con el debido proceso y la seguridad jurídica, siendo evidente en consecuencia que, la AGIT incurrió en interpretación errónea del art. 2.1 del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010 e indebida aplicación del numeral 8, de la RD N° 01-005-13, estableciendo además sin valorar la prueba, incorrectamente la existencia de contrabando contravencional, cuando este no ha sido comprobado ni verificado.

En mérito a los fundamentos expuestos, se evidencia el incumplimiento de lo dispuesto por el art. 211- I de la L. N° 2492 C.T.B., por lo que conforme lo previsto en el art. 36- I de la L. N° 2341 L. Pdto. Adm., que a su vez señala: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior."; corresponde otorgar la razón al demandante y anular obrados hasta el vicio más antiguo.

V.1. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución ahora impugnada, no cumplió con la normativa administrativa legal citada, habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde dejar sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2243/2013 de 23 de diciembre, y anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-363/2013 de 12 de junio, por no haber valorado la prueba de descargo presentada por el contribuyente, vulnerando su derecho a la defensa y al debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 91 a 107, consiguientemente, se deja sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2243/2013 de 23 de diciembre, y se anulan obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-363/2013 de 12 de junio, inclusive, debiendo emitirse nueva resolución que contenga la valoración de las pruebas de descargo presentadas por el sujeto pasivo conforme los fundamentos expuestos en el presente fallo.

No suscriben las magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, los magistrados Rómulo Calle Mamani, Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



381

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 16 a 22 presentada por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2293/2013 de 30 de diciembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 24; la contestación de fs. 73 a 78, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 88 a 90, y de fs. 94 a 95, respectivamente, y, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda del SIN.

I.1. Antecedentes de las resoluciones determinativas.

Manifiesta el SIN que el 29 de noviembre de 2012, emitió las Vistas de Cargo con Nos. de Orden 2032054445, 2030333458, 2030318628, 2031518914, 2031833979 y 2031865323, notificadas personalmente al contribuyente Wilfredo Maidana Lugarani el mismo día, mes y año citados, al haberse constatado en la base de datos de la administración tributaria que el contribuyente no presentó las Declaraciones Juradas correspondientes a los periodos: 03/2004, 03/2005 y 06/2005 del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) (el último periodo corresponde en realidad al Impuesto al Valor Agregado IVA), 02/2004, 04/2004 y 06/2005 del Impuesto a las Transacciones (IT), incumplimientos sancionados por los arts. 44-2) de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Bolivia (CTB); 34-II del D.S. N° 27310 Reglamento del CTB (RCTB); y 5-3) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0024.08 de 25 de julio de 2008, sin que el contribuyente presente descargo alguno registrado en el sistema.

Ante ese hecho, indica que se emitieron las siguientes Resoluciones Determinativas: con Cite. SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./530/2013, la Cite. SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./531/2013, la Cite. SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./532/2013, la Cite. SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./533/2013, la Cite. SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./534/2013, y la Cite. SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./535/2013, todas de 7 de junio de 2013, sobre los periodos fiscales ya descritos; y notificadas el 26 del citado mes y año, mediante cédula. Como consecuencia de ello el contribuyente interpuso recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT), que generó la emisión de la Resolución ARIT-LPZ/RA 1010/2013 de 14 de octubre, la cual revocó todas las R.D. ya mencionadas, razón por la que el SIN presentó Recurso Jerárquico, que fundó la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2293/2013 de 30 de diciembre, determinación que resolvió confirmar la decisión de la fase de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Agravios sufridos por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2293/2013; con referencia a este punto, hace constar que el análisis efectuado por la AGIT implicó la errónea aplicación de la normativa legal señalada en la L. N° 291 modificatorio al Presupuesto General del Estado 2012, cuya disposición transitoria quinta modificó el art. 59 del CTB, estableciendo nuevos términos de la prescripción; así como de la L. N° 317 que, en sus disposiciones adicionales cuarta y décima segunda dispuso modificaciones sobre las reglas de la prescripción, sin analizar de forma correcta si se produjo o no la interrupción del cómputo de la prescripción, lo que dio lugar al planteamiento de esta demanda bajo los siguientes argumentos:

Sobre el cómputo de la prescripción; sostiene que la AGIT realizó el cómputo de forma errada y no tomó en cuenta que se interrumpió el plazo que es de cinco años, establecidos en la L. N° 291 y no cuatro, porque el inicio del término de la misma fue modificado en el art. 59 del CTB por la ley antes citada, estableciendo que las acciones de la AT prescribirán a los cuatro años en la gestión 2012, cinco años en la gestión 2013, seis años en la gestión 2014 y así hasta llegar a los diez años, disposición legal que posibilita ejercer las facultades de determinación de la deuda tributaria, porque estas no han prescrito en función a la forma del cómputo que se ha establecido por el art. 60 del CTB.

Indica que las notificaciones con las R.D. al sujeto pasivo, se dieron antes de que venza el plazo de los cinco años, y una vez interrumpida debe volver a computarse desde el 1 del mes siguiente del año 2013.

Inaplicabilidad de normas tributarias derogadas; los argumentos presentados por la AT no fueron valorados por las instancias administrativas, por el contrario se dio curso a la petición del contribuyente de aplicación del art. 59 de la L. N° 2492 CTB, que fue modificado por la L. N° 291 y esta a su vez derogada por la L. N° 317, condición que no fue analizada porque a la fecha de emisión de la Resolución impugnada esta disposición legal no estaba vigente, además que debía beneficiar al sujeto pasivo, condiciones que no se dieron, y para tener antecedentes al respecto copia parte de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0952/2013 de 1 de julio, en conclusión manifiesta que no procede la prescripción.

Desconocimiento absoluto de la Sentencia N° 211/2011; haciendo referencia a la Sentencia citada que corresponde al Exp. N° 32/2006, refiere que en su parte considerativa señaló que la nueva Constitución Política del Estado ya no se reconoce la prescripción de las obligaciones tributarias y económicas con el Estado, motivo por el cual en la parte resolutive declaró probada la demanda contenciosa administrativa en lo referente a la prescripción de la calificación de conducta del contribuyente como evasión fiscal, manteniendo firme una resolución determinativa, empero con el voto disidente de uno de los ministros de entonces, quien no estaba de acuerdo en que existan demandas entre entidades estatales; antecedente jurisprudencial que indica no fue tomado en cuenta por la AGIT.

Del cómputo de la prescripción y la aplicación subsidiaria del código civil: Señala que existe un vacío legal en el art. 62 del CTB, al no hacer referencia a los efectos de la constitución en mora del deudor, por lo que en aplicación del art. 8-I y III del CTB, por analogía pueden usarse los arts. 340 y 1503 del Cód. Civ., que establecen que la prescripción se interrumpe por cualquier acto que sirve para constituir en mora al deudor, que son para este caso la notificación personal al contribuyente con las VC efectuada el 29 de noviembre de 2011, cuando no transcurrieron los 5 años establecidos en el art. 59 del CTB, pero en la forma quedó revocado por las modificaciones de las leyes 291 y 317, reiniciándose un nuevo cómputo de la prescripción desde el 1 de enero del año siguiente, reiterando nuevamente el argumento de la Sentencia N° 211/2011, de que en la nueva C.P.E. no se reconoce la prescripción de obligaciones tributarias con el Estado, considerando que la Resolución de la AGIT fue emitida fuera del marco de la legalidad.

Con relación a la naturaleza jurídica de la prescripción, indica que la AGIT incumplió la S.C. N° 1110/2002, que señaló que los jueces deben interpretar la norma tomando en cuenta en el caso concreto el valor supremo de igualdad, el principio fundamental de la supremacía constitucional para evitar crear privilegios en favor solo de unos contribuyentes, ya que el no pagar impuestos genera un enorme daño a la Economía del Estado y que esa sería la consecuencia de aceptar los argumentos de la AGIT.

Finalmente, manifiesta sobre la legalidad y buena fe de las actuaciones de la AT, que se presume las mismas en todas las actuaciones de la AT, tal como lo señalan los arts. 28 inc b) de la L. N° 1178 y 65 del CTB.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se dicte sentencia declarando probada la demanda y la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2293/2013 de 30 de diciembre, declarándose firme y subsistente las Resoluciones Determinativas.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 10 de julio de 2014, cursante de fs. 73 a 78, señalando lo siguiente:

II.1. Resalta que los fundamentos de la demanda contenciosa administrativa son reproducción de los ya expuestos en la instancia administrativa recursiva, debiendo tenerse presente que esta acción al tener un carácter de independiente adolece de carencia de carga argumentativa.

Considera necesario indicar sobre el cómputo de la prescripción y la aplicación de las normas legales que la sustentan, que las vistas de cargo establecieron sobre base presunta deuda tributaria, con intereses y sanción por omisión de pago, decisión que no fue desvirtuada con prueba alguna, hecho que impulsó la emisión de las R.D. revocadas, correspondientes a las gestiones 2004 y 2005, que obliga a la aplicación del CTB sin modificación alguna, puesto que las leyes modificatorias emergieron posteriormente a los hechos que dieron origen a los hechos generadores del impuesto, considerando que el término de la prescripción es de cuatro años de acuerdo a los establecido en el art. 59 de la L. N° 2492 CTB, habiendo concluido el plazo para ambos periodos el 31 de diciembre 2008 y 2009, respectivamente, así el plazo para que no se compute el término de la prescripción terminó el 31 de diciembre de 2008 y 2009 respectivamente, por esto la notificación posterior fue en un momento cuando ya se encontraran prescritas, de conformidad con el parágrafo I del art. 59 del CTB, sin evidenciarse interrupción o suspensión de la prescripción por ningún medio legal.

Sobre la imprescriptibilidad de las deudas con el Estado señaló: en relación a la interpretación del art. 324 de la C.P.E., esta debe efectuarse por el órgano competente: la Asamblea Legislativa Plurinacional, instancia que emitió la L. N° 291, modificatoria del art. 59 del CTB, estableciendo nuevos términos de la prescripción, complementada por la L. N° 317 con reglas de la prescripción; destacando que la imprescriptibilidad solo se dispuso a la facultad de la AT para ejecutar deuda tributaria ya determinada, de acuerdo al parág. IV del art. 59 del CTB, disposición legal que fue establecida con la modificación por las leyes citadas.

Con relación a la Sentencia N° 211/2011, la declaración hecha por la citada sentencia de que la nueva C.P.E. ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias, ni económicas con el Estado, sustenta la posición de que no puede aplicarse para la contravención por evasión fiscal, en aplicación del anterior CTB (ley 1340). Las VC son procedimientos de determinación presunta, por falta de declaraciones juradas de las gestiones 2004 a 2005, cuando estaba vigente el CTB sin modificación de las leyes 291 y 317, cuyo art. 61 especificaba que la única forma de interrupción de la prescripción era la notificación con la R.D., no existiendo vacío legal alguno, de este modo la aplicación analógica pretendida por la AT, modificaría una ley existente.

De la legalidad y buena fe de las actuaciones de la AT, no se duda de la misma, pero no es menos cierto que sus facultades de determinación, sanción y cobro, debe ejercerse dentro de plazos establecidos por ley, siendo evidente que se realizaron cuando estaban prescritas, correspondiendo por ende la revocatoria de las mismas.

Transcribió después parte de las Resoluciones de la AGIT Nos. 0040/2013; 0496/2011; 039/2013, señalando que son líneas doctrinales que confirman que existe prescripción, cuando no se suspende o interrumpe su cómputo, y que por las SSCC 1606/2002-R y 992/2005-R, es aplicable supletoriamente el CC pero cuando se prueba que existen vacíos legales en el CTB, lo que no se comprobó fehacientemente. Respaldo además sus argumentos con el A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre, que señala que las deudas con el Estado no prescriben,

empero aquellas deudas referidas a la actividad económica financiera del mismo, y no así con relación a la función recaudadora del mismo, de igual forma la prescripción es un instituto que protege la seguridad jurídica, y que la misma se haya efectivizado es un hecho que no es atribuible al sujeto pasivo, sino a la pasividad de la AT.

II.1. Pettitorio

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2293/2013 de 30 de diciembre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 7 de junio de 2013, el SIN, en mérito a informes previos de su Departamento de Gestión de Recaudación y empadronamiento, emitió las R.D. Cite. SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./530/2013, la Cite SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./531/2013, la Cite SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./532/2013, la Cite SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./533/2013, la Cite SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./534/2013, y la Cite SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./535/2013, todas ellas del 7 de junio de 2013, correspondiente a los periodos fiscales marzo de 2004 y marzo de 2005 del IUE; febrero de 2004, abril de 2004 y junio de 2005 del IT y junio de 2005 del IVA, determinando de oficio la obligación impositiva del contribuyente por la no presentación de las DDJJ por concepto del IUE, IT e IVA y por los periodos establecidos en cada R.D., calculada sobre base presunta, por tributos omitidos e intereses, además de calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago en aplicación del art. 165 del CTB, notificadas el 26 de junio de 2013, mediante cédula.

III.2. En mérito a estas R.D. el contribuyente planteó recurso de alzada, que luego de su trámite pertinente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT), emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 1010/2013 de 14 de octubre, que dispuso revocar totalmente las R.D., y dejó sin efecto por prescripción el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, del IVA de junio de 2005; IT de los periodos fiscales febrero, abril 2004 y junio de 2005; y el IUE de las gestiones fiscales que cierran a marzo de 2004 y 2005.

III.3. Este hecho generó a que la AT interponga recurso jerárquico, cuyo trámite concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2293/2013 de 30 de diciembre, que confirmó la resolución de alzada, revocando totalmente las Resoluciones Determinativas por prescripción de las facultades de la AT para la determinación y cobro del IT de los periodos febrero y abril de 2004, IUE con cierre en la gestión 2004 y 2005, IVA correspondiente a los periodos junio de 2005 e IT junio 2005.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la AGIT aplicó correctamente el cómputo de la prescripción conforme a lo establecido en el art. 59 de la L. N° 2492 CTB, tomando en cuenta que el hecho generador se suscitó en las gestiones 2004 y 2005; o si en su defecto debió aplicar el cómputo de la prescripción establecida en la L. N° 291 modificadorio del art. 59 del CTB, que determina en el plazo de 5 años y de manera progresiva, habiendo por su efecto interrumpido la prescripción conforme a lo establecido en el art. 61 del CTB. 2) Si es evidente que existió inaplicabilidad de las normas, tomando en cuenta que el art. 59 de la L. N° 2492 CTB se encuentra derogada por la L. N° 291 y esta a su vez derogada por la L. N° 317, que modifican el cómputo de la prescripción. 3) Si corresponde la aplicación subsidiaria del código civil para la interrupción del plazo de la prescripción.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Con referencia al primer punto de controversia, si la AGIT aplicó correctamente el cómputo de la prescripción conforme a lo establecido en el art. 59 de la L. N° 2492 CTB, tomando en cuenta que el hecho generador se suscitó en las gestiones 2004 y 2005; o si en su defecto debió aplicar el cómputo de la prescripción establecida en la L. N° 291 modificadorio del art. 59 del CTB, que determina en el plazo de 5 años y de manera progresiva, habiendo por su efecto interrumpido la prescripción conforme a lo establecido en el art. 61 del CTB; debemos señalar lo establecido en el art. 59 de la L. N° 2492 CTB, aplicable al presente caso y que dispone; (prescripción). 1. Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria”.

Conforme a la pretensión del demandante, la normativa establecida en la L. N° 2492 CTB, modificada por la L. N° 291 del 22 de septiembre de 2012, que estableció una escala de prescripciones, en criterio del SIN debe ser aplicada; al respecto este tribunal por la amplia jurisprudencia existente no puede dar curso lo pretendido por la AT, debido a que; tal como se ha establecido en los antecedentes de la demanda, el hecho generador de los impuestos de los que se demanda su pago se dieron en las gestiones 2004 y 2005 cuando estaba vigente la norma transcrita, por esto, se hace necesario e imperioso de que citemos jurisprudencia al respecto; para el caso -entre otros- la Sentencia N° 400/2013 de 19 de septiembre, emitida por sala plena del TSJ: “Que la prescripción prevista por el art. 59 del Cód. Trib. (L. N° 2492), es una forma de extinción de las obligaciones por transcurso del tiempo, la cual de acuerdo con el art. 60 de la misma disposición legal se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. En el caso de autos, la administración aduanera sostiene que las obligaciones tributarias son imprescriptibles conforme al art. 324 de la C.P.E., argumento que no

fue planteado en sede administrativa, por lo que tratándose de la aplicación de la norma, corresponde efectuar las siguientes puntualizaciones: En cuanto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso. De la revisión de los antecedentes administrativos con relación a la controversia que se plantea, la figura de la prescripción en materia tributaria se encuentra establecida en el art. 59 de la L. N° 2492 que a la letra dice: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda Tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer sus facultades de ejecución tributaria.". El art. 60 del mismo cuerpo legal cuando refiere al cómputo del término de la prescripción, sostiene que comenzará a correr desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. A los efectos del cómputo de la prescripción, en el caso de autos, el nacimiento del hecho generador se dio en el momento de la aceptación de la DUI C-1524, de 29 de junio de 2005, por lo que el cómputo de los cuatro años para la determinación de la deuda tributaria comenzó a partir del 1 de enero de 2006, debiendo finalizar el 31 de diciembre de 2009, término que fue suspendido por 6 meses debiendo concluir el 30 de mayo de 2011, con la resolución determinativa AN-ULELR N° 021/2011 de 31 de agosto de 2011, con lo que se evidencia que a Natalia Calle de Fernández se le notificó recientemente con la Resolución Determinativa el 12 de octubre de 2011 y ADA AYACUCHO SRL, el 27 de octubre de 2011, es decir cuando ya se había operado la prescripción".

Fallo que refiere claramente de que el cómputo de la prescripción, debe hacerse por gestiones que se cuentan desde el 1 de enero del año siguiente, a aquel en el que debía hacerse el pago respectivo o la presentación de la DDJJ.

Ahora revisando la jurisprudencia relativa a la aplicación del art. 150 del CTB tenemos la Sentencia N° 285/2015 de 25 de Junio de Sala Plena, que dispuso: "La irretroactividad como principio jurídico, se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que "las reglas de juego no sean alteradas para atrás". La doctrina al respecto sostiene que las leyes tributarias pueden tener eficacia retroactiva siempre que estén establecidas expresamente en estas y no contravengan principios constitucionales como la seguridad jurídica o la capacidad contributiva.

De esta manera, este régimen fue asumido en nuestro ordenamiento jurídico supremo en el art. 123 de la C.P.E. (vigente), que establece: "La ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo", sin embargo en el mismo artículo también establece y limita el efecto retroactivo de las leyes en tres casos específicos, uno de ellos en materia penal, cuando beneficie a la imputada o imputado. La L. N° 2492, en su art. 150 prescribe que: "Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo", sin embargo salva excepciones y una de ellas es precisamente cuando establezcan términos de prescripción más breves".

Por tal razón se tiene que las Leyes Nos. 291 y 317 al haber establecido nuevos plazos para las prescripciones por disposición expresa del art. 150 del CTB que dice: "(Retroactividad). Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable". Entonces lo que demanda el SIN que es aplicar los nuevos términos de prescripción, establecidos por las dos leyes ya mencionadas es de imposible cumplimiento, porque la misma normativa lo dispone así, esa norma no tiene el carácter retroactivo, salvo que haya un término de prescripción más breve que no es el caso, ya que solicitan la aplicación de un término más largo que según la demanda es de cinco años, hecho que no puede ser atendido, porque hay una norma expresa que analizada por la jurisprudencia, se definió claramente de que sólo cuando se beneficia al sujeto pasivo puede aplicarse esta disposición nueva, mientras tanto debe mantenerse en aplicación la norma que regía al momento de darse el hecho generador.

Asimismo, se debe establecer que el hecho generador no es susceptible de modificarse y tal como se estableció en la jurisprudencia, no se dio tampoco una causal de interrupción o de suspensión de la prescripción que haya sido probada por el demandante, porque el primer acto de la AT fue el 29 de noviembre de 2012, fecha en la que la facultad de la AT para fiscalizar los actos del contribuyente ya había prescrito al 31 de diciembre de 2008 y 2009 respectivamente, por lo que no se interrumpió menos se suspendió el plazo ya mencionado. Con relación al cómputo de la prescripción establecida en la L. N° 291, es para lo venidero, o sea, a partir de la gestión 2012 para adelante y no afecta a las gestiones anteriores y tampoco es aplicable el art. 61 del CTB por las razones ya expuestas precedentemente.

V.2 Pasando al segundo punto de análisis o controversia relativo a que si es evidente que existió inaplicabilidad de las normas, tomando en cuenta que el art. 59 de la L. N° 2492 se encuentra derogada por la L. N° 291 y esta a su vez derogada por la L. N° 317, que modifican el cómputo de la prescripción. Al respecto corresponde señalar que las dos leyes (291 y 317) del cual demandan su aplicación en el presente caso, no son aplicables por imperio de lo establecido en el art. 150 de la L. N° 2492 CTB, el cual dispone claramente que la aplicación de la ley no tiene efecto retroactivo, entonces por esta disposición legal se señala claramente que la aplicación del art. 59 del CTB derogado por las Leyes Nos. 291 y 317, no puede darse porque los hechos generadores se suscitaron en vigencia de una norma anterior que era aplicable al caso concreto, porque la AT ha efectuado una errónea aplicación de normas que si bien estaban vigentes en el momento de la emisión de las R.D. anuladas, pero estas se aplicaron a impuestos de periodos que ya estaban prescritos.

Es necesario repetir que las Leyes Nos. 291 y 317, si bien establecieron un nuevo régimen de prescripciones, empero las mismas deben regir sólo a partir de la gestión 2012 en adelante, porque ambas leyes no modificaron el art. 150 del CTB sólo el art. 59, en tal sentido, la norma que establece que las leyes tributarias rigen para lo venidero, no ha sido derogada y por ende al tener el mismo rango de ley que las otras dos modificatorias citadas, debe aplicarse el art. 150 del CTB y disponerse que los nuevos periodos o cómputos de prescripción sólo rigen para el futuro y no así para los impuestos cuyos hechos generadores se suscitaron en las gestiones 2004 y 2005, porque incluso al 22 de

septiembre de 2012 fecha en la que la L. N° 291 se promulgó, los impuestos de estas gestiones ya estaban prescritos, por lo que resultan inaplicables las leyes modificatorias al régimen de la prescripción.

V.3. Analizando el punto de que, si corresponde la aplicación subsidiaria del código civil para la interrupción del plazo de la prescripción, es necesario establecer si la norma especial contiene o no disposiciones sobre la prescripción para lo cual citamos los arts. 61 y 62 del CTB que dispone el primero sobre la: "(Interrupción). La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción". Mientras que el segundo regula sobre la "(suspensión). El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo".

La L. N° 2492 CTB, es clara, concreta y precisa al regular sobre la prescripción, asimismo, en el art. 8-III, señala: "La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes", entonces debe demostrarse que hay un vacío legal, pero en el caso presente no existe tal vacío, el hecho generador es el no pago del impuesto o la falta de presentación de la declaración jurada sobre el mismo, ahí se genera la mora de forma automática, y la interpretación que se hace en la demanda no es aceptable, porque los arts. 61 y 62 del CTB establecen causales de interrupción o de suspensión de la prescripción, los cuales no se han dado en el presente proceso, porque se ha comprobado suficientemente que la notificación con las VC, que podía haber suspendido por 6 meses el plazo de la prescripción, se hizo el 29 de noviembre de 2012, cuando el plazo ya había prescrito el año 2009 del último de los impuestos sujetos a fiscalización, es decir fuera del plazo de cuatro años de prescripción aplicable al presente tema, por lo que al no existir un vacío legal que subsanar es inaplicable la analogía, además que el mismo art. 8 dice expresamente que no puede aplicarse sanciones ni modificarse normas existentes; y eso es lo que demanda el SIN que se modifique en favor de su interpretación los arts. 61 y 62 del CTB algo que está prohibido expresamente por Ley.

V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su resolución de recurso jerárquico ha interpretado correctamente la norma, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, **en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014,** falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2293/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamami Vilca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



382

**Administración de Aduana Zona Franca Comercial Industrial Winner de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 25, en la que la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Winner, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2285/2013, pronunciada el 30 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 48 a 52, replica de fs. 55 a 57 en facsímil y en original de fs. 61 a 62 y duplica de fs. 66 a 68, habiendo sido notificado el tercero como consta en cedula de fs. 83 sin que este se hubiera apersonado a este Tribunal Supremo.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera Zona Franca Comercial e INDUSTRIAL Winner de la Aduana Nacional de Bolivia, emitió la resolución determinativa AN WINZZ-RDS- N° 152/2012 de 12 de noviembre que declara firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI N° 2010/735/C-7442 de 22 de abril por la omisión de pago de tributos aduaneros e intereses más la sanción del 100% del valor omitido que ascienden a la suma de UFV's 20.412,86 en contra de la Agencia Despachante de Aduana Vallegrande y el importador Orlando Becerra Roca, quien planteó recurso de alzada que fue resuelto por la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0761/2013 que revocó totalmente la resolución determinativa. La Administración Aduanera interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2285/2013 de 30 de diciembre.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la resolución determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 152/2012 de 12 de noviembre que emitió la administración aduanera al evidenciar que la declaración única de importación 2010/735/C-7442 de 22 de abril, se encontraba validada y no pagada configurándose la deuda tributaria por incumplimiento de pago a tercer día desde la aceptación de la declaración de mercancía la cual constituye título de ejecución tributaria con fuerza coactiva, líquida y exigible de conformidad al art. 108 num. 6 del C.T.B. el cual fue transcrito.

Menciona que la autoridad demandada al momento de dictar la resolución impugnada indica que la deuda tributaria de la DUI 2010/735/C-7442 se encuentra extinguida con el pago de la DUI 2010/735/C- 7443 de 23 de abril; es decir, que extingue la deuda de una declaración de mercancías con el pago de otra sin considerar que la normativa es taxativa al establecer las normas de extinción que son: 1. El pago; 2. La compensación; 3. La confusión; 4. La condonación; 5. La prescripción; 6. El desistimiento de la Declaración de Mercancías; 7. El abandono expreso o tácito de la mercancía y ; 8. La destrucción de la mercancía; ninguna de estas formas adecua al hecho que la AGIT pretende hacer valer que la liquidación de una DUI con el pago de otra, ya que cada una genera una obligación tributaria distinta de manera independiente no pudiendo la DUI 2010/735/C-7442 de 22 de abril, producir por sí misma el hecho generador de la obligación tributaria al igual y de manera independiente a la DUI 2010/735/C/-7443 de 23 de abril, siendo incorrecto el razonamiento de la entidad demandada.

Refiere que la Agencia Despachante por cuenta de sus comitente Orlando Becerra Roca al validar la DUI 2010/735/C-7442 de 22 de abril, produce la aceptación por la Administración Aduanera que perfecciona el hecho generador de la obligación tributaria y que el incumplimiento de pago dentro del plazo establecido constituye la deuda tributaria, correspondiendo además el pago de multa por la omisión de pago, siendo esta exigible desde el momento de la aceptación de la declaración por la administración aduanera al constituir título de ejecución tributaria según lo dispuesto por los art 160 y 165 L. N° 2492 , art 6, 8 y 13 de la L. N° 1990 de 28 de julio 1999; arts. 6, 10 y 113 del D.S. N° 25780 R.L.G.A., los cuales fueron transcritos por el impetrante.

I.1. Petitorio.

Solicita que al haber demostrado la existencia de una deuda tributaria determina, líquida y exigible solicita se declare probada y se revoque la resolución jerárquica y bajo el mismo criterio deje sin efecto la resolución de alzada y en consecuencia mantenga firme y subsistente la resolución determinativa AN-WINZZ-RDS-N° 152/2012 de 12 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

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

Manifiesta que con relación a la determinación de la deuda tributaria de la DUI validada y no pagada, la revisión de antecedentes administrativos evidencia que el 22 de abril de 2010 ADA Vallegrande por el importador Orlando Becerra Roca, registró y validó la DUI C-7442 y

que el 28 de junio de 2013 la Administración Aduanera notificó a Orlando Becerra Roca con la R.D. N° AN-WINZZ-RDS- N° 152/2012, que resolvió declarar firme la deuda que incluye tributo omitido, intereses y multa por omisión de pago porque una vez registrada y validada la DUI C-7442 el 22 de abril de 2010, el sujeto pasivo tenía tres días para efectuar el pago o en su caso desistir de la declaración de conformidad a los arts. 10 del Reglamento y 63 par. 1 n.º 1 de la L. N° 2492 advirtiéndose que no aconteció ninguna de las dos opciones generándose una obligación tributaria.

Bajo ese contexto señala que como no se pagó la DUI C-7442, se configuró la deuda tributaria aduanera constituida por el tributo aduanero, interés y la multa tal como establecen los arts. 45 del D.S. N° 27310 y 47 de la L. N° 2492, al haber vencido el plazo de tres días hábiles sin haber efectuado el pago de la obligación tributaria, esta se constituirá una deuda tributaria y será objeto de ejecución tributaria transcurridos más de 10 días hábiles desde la fecha de registro de la DUI, en ese sentido la Administración Aduanera debió notificar al sujeto pasivo con el TET y conminar al pago de la deuda tributaria y en su defecto iniciar la ejecución tributaria de la DUI C-7442.

Con relación a la multa por la contravención aduanera que se generó por el no pago de la DUI C-7442, se observó que la Administración Aduanera sanciona al contribuyente por la comisión del ilícito de "Omisión de Pago" sin seguir el procedimiento establecido en el art. 168 de la L. N° 2492; es decir, prescindiendo de la notificación con el Auto de Inicio de Sumario Contravencional y la apertura del término probatorio de 20 días, vulnerando así el debido proceso y el derecho a la defensa.

En ese análisis, correspondía que la Administración Aduanera inicie el proceso de Sumario Contravencional conforme lo establece el art. 168 de la L. N° 2492, para determinar las multas que le fueron impuestas en caso de comisión de ilícitos aduaneros de conformidad al inc. c) del art 45 del D.S. N° 27310 por lo que en caso de autos no correspondía la emisión de la Resolución Determinativa para conminar el pago de la deuda tributaria, debido a que en estos actos administrativos de conformidad con el art. 95 de la L. N° 2492 emergen los procesos de fiscalización y control que realiza la administración tributaria para determinar la existencia o no de adeudos tributarios, debió dar inicio con la presentación de la orden respectiva de acuerdo al art. 49 del D.S. N° 27310 y no de casos donde la deuda tributaria ya se encuentra determinada por sujeto pasivo, donde el incumplimiento de pago de una DUI se convierte en TET.

El art. 109-1, par. II de la L. N° 2492 permite oponer en la etapa de ejecución cualquier forma de extinción de la deuda tributaria prevista por el Código Tributario, aclara que el pago de la obligación tributaria en relación a la mercancía despachada por la DUI C-7442 fue pagada por la DUI C-7443 y de conformidad a lo expuesto, toda vez que la multa no fue establecida en cumplimiento de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin causándole indefensión a Orlando Becerra Roca, conforme a lo previsto por el art. 36-II de la L. N° 2341 en aplicación supletoria por mandato del art. 74 de la L. N° 2492 correspondió subsanar el procedimiento debiéndose anular actuados con reposición hasta el vicio más antiguo es decir hasta la citada resolución determinativa.

Indica que en aplicación del principio de economía procesal al fin de evitar innecesarias actuaciones dirigidas a la Ejecución tributaria a través del Inicio de un Sumario Contravencional, se ingresó a observar el aspecto de fondo, relacionado al cumplimiento de pago de la obligación tributaria y conforme a los antecedentes, se tiene que el 23 de abril de 2010 ADA Vallegrande validó la DUI C- 7443; es decir, al siguiente día de efectuada la validación de la DUI C-7442, la obligación tributaria correspondiente a la mercancía sometida a despacho mediante DUI C-7442, fue cumplida con el pago de la DUI C- 7443 hecho que se comprueba con el recibo de pago R-8226 de 23 de abril de 2010, no habiendo gestado deuda alguna que implique el pago de los recargos previstos en el art. 47 de la L. N° 2492, ni tampoco se incurrió en el ilícito de Omisión de Pago conforme indica 165 de la misma norma, al haberse cumplido el pago de la obligación correspondiente al despacho de mercancía objeto de ambas declaraciones.

Menciona que no pueden generarse dos obligaciones tributarias por una misma mercancía situación que permite aseverar que el cumplimiento de la obligación generada a través de la aceptación de la DUI C-7442 fue cumplida en su totalidad con el pago concerniente a la DUI C- 7443 dentro el plazo de los tres días siguientes a la DUI C- 7442. Menciona que la entidad demandante no puede ingresar a su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia cita la sentencia N° 0228/2013 de julio dictada por este Tribunal Supremo.

Cita también el sistema de doctrina tributaria lo dispuesto en la resolución jerárquica AGIT-RJ 0498/2012 de 9 de julio, la S.C.P. N° 0032/2012 de 16 de marzo, transcribiendo la parte que considera pertinente de dichas resoluciones.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Zona Franca Comercial e Industrial Winner, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. De la problemática planteada.

La entidad demandante señala que la resolución impugnada indica que la deuda tributaria de la DUI 2010/735/C-7442 se encuentra extinguida con el pago de la DUI 2010/735/C- 7443 de 23 de abril; es decir, que extingue la deuda de una declaración de mercancías con el pago de otra sin considerar que la normativa es taxativa al establecer las normas de extinción.

Por su parte, la AGIT señaló que el 23 de abril de 2010, la ADA Vallegrande validó la DUI C- 7443; es decir, que al siguiente día de efectuada la validación de la DUI C-7442, la obligación tributaria correspondiente a la mercancía sometida a despacho mediante DUI C-7442, fue cumplida con el pago de la DUI C- 7443 hecho que se comprueba con el recibo de pago N° R-8226 de 23 de abril de 2010.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

El 22 de abril de 2010 la Agencia Despachante de Aduana Vallegrande por su comitente Orlando Becerra Roca, registró y validó la DUI C-7442, para la nacionalización de un Bulldozer Oruga Caterpillar D&D con accesorios con un valor FOB de \$us 24.000 y un total de tributos a pagarse de Bs. 31.456.

El 22 de noviembre de 2012 y el 28 de junio la administración aduanera notificó la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-Nº152/2012 de 12 de noviembre de 2012 a ADA Vallegrande y Orlando Becerra Roca, donde se declara firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI C-7442 por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e intereses más sanción del 100% del valor del tributo omitido y la sanción pecuniaria por la contravención tributaria sancionando al importador con una deuda de 20.412,86 UFV, al no presentar la DUI validada y no pagada dentro del plazo establecido por el procedimiento e instruye la ejecución tributaria hasta el referido monto.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Se tiene que Orlando Becerra Roca por intermedio de la ADA Vallegrande el 22 de abril de 2010, registró y validó la DUI 2010/735/C-7442, que ampara la importación de un Bulldozer Oruga Caterpillar D6D, año 1982, chasis X09141, color amarillo, con accesorios por un valor FOB de \$us 24.000, que generó un importe total de tributos de Bs. 31.456.

En aplicación a la art 8 de la L. Nº 1990 precedentemente citado, se evidencia que el hecho generador se perfecciona se produce cuando hay una aceptación de la declaración de mercancías por parte de la Aduana, en el caso de autos, registrada y validada la DUI 2010/735/C-7442 de 22 de abril, el sujeto pasivo tenía tres días para efectuar el pago de conformidad a lo dispuesto a lo previsto por el art. 10 del DS y 63 par. I núm. 1 de la L. Nº 2492.

Se evidenció también, que el 23 de abril de 2010, la ADA Vallegrande validó para Orlando Becerra Roca la DUI-2010/735/C-7443 efectuando el pago de los tributos por Bs 31.456 (21 y 22 del anexo Nº 2), que corresponde a la descripción de la DUI 2010/735/7443 con la cual se procedió al levante de la mercancía, no habiendo ingresado en mora, entendiéndose que si bien la DUI 2010/735/C-7442 (primera) genero una obligación esta se hubiera extinguido al haberse efectuado el pago de dichos tributos al momento de pagar la DUI 2010/735/C-7443.

De fs. 45 a 50 se evidencia que es la misma mercancía descrita en la DUI 2010/735/C-7442, puesto que en la Casilla 31, se señala: Oruga Bulldozer Caterpillar D6D; la casilla 33 se evidencia la misma partida arancelaria 84291100; en la casilla 41 la misma cantidad, casilla 42 el mismo valor FOB de \$us 24.000 y en casilla 8 el nombre del mismo importador Orlando Becerra Roca, los documentos adicionales presentados concuerdan con el documento de despacho aduanero de la DUI 2010/735/C-7443, consecuentemente, no es evidente lo afirmado por la demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por la Zona Franca Comercial e Industrial Winner, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ Nº 2285/2013 de 30 de diciembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el magistrado Pastor S. Mamani Vilca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



383

Administradora de Aduana ZOFRA Regional Oruro de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 21 a 34, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 38, la contestación de fs. 42 a 44, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 78 a 79 vta. y 83 y vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Memorándum Cite 0350/2013 de 18 de febrero, José Alfredo Gómez Villalpando en representación de la Aduana Zona Franca Oruro dependiente de la gerencia regional Oruro de la Aduana Nacional, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la AGIT basa su fundamento en el presupuesto de que el transportista efectuó el pago de 500 UFV y por ende habría subsanado el error cometido por el mismo operador, al declarar como Aduana de Destino la Administración de Aduana Zona Franca Comercial Oruro, donde se encuentra prohibida su nacionalización, así lo señala el art. 138 de la Ley General de Aduanas (LGA) que señala. "Ninguna mercadería que llegue a territorio nacional con destino a zona franca podrá ingresar a lugar distinto del consignado en el manifiesto internacional de carga".

Al respecto el art. 34-III del D.S. N° 470 señala: "No podrá ingresar a zona franca aquellas mercancías: a) Prohibidas de importación por disposiciones legales y reglamentos vigentes: b) Sujetas a autorización previa o certificación...".

Asimismo el art. 5 del D.S. N° 28963 señala en los parág. II y IV que: "El despacho aduanero de vehículos antiguos, podrá realizarse en cualquier administración aduanera habilitada, de acuerdo a procedimientos aduaneros vigentes y con cumplimiento de las condiciones técnicas y medioambientales que correspondan. Las motocicletas antiguas deberán cumplir con las condiciones medioambientales previstas en el presente Reglamento".

Refiere que conforme a los antecedentes y normativa expuesta la conducta del operador recae en lo previsto por el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

En cuanto a la cancelación de los 500 UFV, refiere que dicho monto fue depositado de oficio por el transportista, y que dicha sanción nunca fue iniciada por la Administración de Aduana Zona Franca Oruro, toda vez que los procesos deben ser iniciados conforme establece el art. 168.I del CTB, en relación con el art. 186-d) de la LGA.

Que como se observa el destino señalado en el MIC/DTA N° 421768, consigna como destino de la motocicleta usada la Administración de Zona Franca Comercial Oruro, en ese entendido no es viable el cambio de destino ni tampoco el pago de contravención aduanera, por lo que corresponde desestimar los argumentos vertidos por el sujeto pasivo, al no existir una contravención aduanera, al contrario este hecho se encuentra previsto en el art. 181-b) del CTB como ilícito aduanero.

Refiere que la Administración de Zona Franca no inicio el sumario contravencional por cambio de destino, tal como prevé la misma norma, por ende no existe ningún actuado de inicio de sumario contravencional que se le haya notificado al operador, y que el fundamento de la AGIT al señalar que la administración sugirió el pago de la sanción de 500 UFV es contrario a los antecedentes del proceso, máxime cuando el operador varias veces señaló que la consignación de destino a Zona Franca Comercial fue generado de origen o sea del país de origen, por tanto no corresponde a la Administración Aduanera subsanar estas observaciones, al contrario lo que corresponde es aplicar las normativas que rigen los regímenes aduaneros vigentes, y tal como es el presente caso dicha mercadería se encuentra prohibida de nacionalización en la Administración de Zona Franca Comercial Oruro, así lo prevé el art. 34 del D.S. N° 470 de 7 de abril de 2010 y el art. 5 del D.S. N° 28963.

Concluye señalando que la AGIT, al emitir la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero, contravino la normativa descrita anteriormente y con un fundamento erróneo revocó la decisión legal tomada por la ARIT, vulnerando así lo previsto por el art. 115-II de la C.P.E., máxime cuando el operador tenía la obligación de demostrar lo contrario conforme lo prevé el art. 76 del CTB.

I.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero, declarándose firme y subsistente la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRORUORUOZ- N° 012/2013 de 10 de julio emitida por la Aduana Zona Franca Oruro de la Aduana Nacional.

II. De la contestación a la demanda.

Por su parte la AGIT representada por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i., luego del traslado corrido, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de 22 de septiembre de 2014, cursante de fs. 42 a 44, señalando lo siguiente:

II.1. El art. 181-b) del CTB, señala que comete contrabando el que realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo esenciales requisitos exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; en ese sentido advierte que la Administración Aduanera (AA) declaró la comisión de contravención por contrabando tipificado por el art. 181-b) del CTB, en contra de Edgar Edwin Villca Mollo; al respecto señala que, del análisis técnico legal efectuado, se demostró que el certificado medio ambiental sobre la emisión de los gases de escape y control de sustancias dañinas a la capa de ozono no se constituye en una autorización previa; además que el tránsito aduanero iniciado en Zona Franca Iquique cumplió con todas las formalidades, motivo por el cual, la conducta del sujeto pasivo no se adecua a lo dispuesto en el art. 181-b) de la L. N° 2492 CTB, por lo que correspondía dejar sin efecto la resolución sancionatoria. Aspecto que se encuentra reforzado cuando la propia AA afirmó en su demanda contenciosa administrativa, que: "dicha mercancía se encuentra prohibida de nacionalización en la administración de Zona Franca Oruro".

En ese sentido, refiere que la AGIT procedió a analizar y determinar si la conducta del sujeto pasivo se adecuó a no a lo previsto en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 CTB, con la finalidad de determinar la comisión o no de contrabando contravencional; porque considera que carece de relevancia los argumentos de la AA referidos a que no es viable el cambio de destino o lo referido al pago de 500 UFV por contravención aduanera.

Cita como jurisprudencia la S.C.P. N° 0498/2011-R de 25 de abril.

Con esa base refiere, que la Resolución Jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso, y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. Mediante nota de 17 de octubre de 2011, Raúl Tarqui Espinoza en su calidad de Gerente General de Tea Hasim SRL., solicitó al Administrador de Zona Franca Oruro, la migración de Zona Franca Comercial Oruro a Zona Franca Industrial Oruro de la Motocicleta BMW R 1150, con chasis WB10415A81ZE17407, para el arreglo del encendido y magneto, entre otra, mercancía contenida en el Camión Volvo con placa de Control 475-YIA de la Empresa Trans Carriver SRL.

El 1 de febrero de 2012, mediante Comunicación Interna AN-GNNGC-DTANC-CI-0040/2012, la Gerente Nacional de Normas de la ANB, señaló que de acuerdo al art. 5 del Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores aprobado por el D.S. N° 28963, los vehículos con antigüedad mayor a 3 años requieren del certificado medio ambiental, consecuentemente, la autorización de reexpedición infringe la disposición citada precedentemente, al no contemplar la norma la reexpedición de mercancías sujetas a certificación en las zonas francas de la misma concesión.

El 3 de abril de 2013, la Administración Aduanera notificó por secretaria a Edgar Edwin Villca Mollo y presuntos autores con el Acta de Intervención AN-GRORU-ORUOZ-C-003/2012 de 9 de febrero, el cual señala que el 15 de octubre de 2011, el Técnico Aduanero de la Frontera de Pisiga procesó el tránsito aduanero internacional de mercancías transportadas en el camión con placa de control 475-YIA amparada en la MIC/DTA 2093101 de 15 de octubre de 2011, con registro de inicio de tránsito N° 419097 y destino final Zona Franca Industrial y Comercial Oruro, es así que al momento del cierre del tránsito en la Zona Franca Comercial, Raúl Tarqui Espinoza respecto a la motocicleta BMW R 1150, solicitó la migración de la mercadería a la Zona Franca Industrial Oruro, emitiéndose el Parte de Recepción N° 431 2011 421786 47042 de 19 de octubre de 2011, sin observaciones aceptando la opción de reexpedir. Al respecto la Gerente Nacional de Normas de la ANB mediante la comunicación interna AN-GNNGC-DTANC-CI-0040/2012, desestimó la posibilidad de reexpedición, en virtud al inc. b)-III del art. 34 del D.S. N° 470 y 5 del D.S. N° 28963, toda vez que la motocicleta en cuestión requiere del certificado medioambiental sobre emisión de gases de escape y control de sustancias dañinas a la capa de ozono, motivo por el cual la AA determinó por tributos omitidos el monto de 6.555 UFV, calificando la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional de conformidad con el art. 18 de la L. N° 2492 CTB y la modificación realizada por el art. 21 de la L. N° 100, otorgando el plazo de tres días para la presentación de descargos, computables a partir de la legal notificación.

El 22 de abril de 2013, la AA emitió el Informe Técnico AN-GROGR-ORUOZ N° 199/ 2013, la misma señala que mediante Hoja de Ruta N° 0722/2013 de 8 de abril de 2013, el sujeto pasivo presentó pruebas, las mismas que fueron evaluadas, recomendando al administrador Zona Franca Oruro, desestimar la posibilidad de reexpedir la motocicleta de Zona Franca comercial Oruro a Zona Franca industrial Oruro, debiendo enmarcarse a los arts. 34-III-b) del D.S. N° 0470 y 5 del D.S. N° 28963.

El 10 de julio de 2013, la Administración Aduanera notificó por secretaría a Edgar Edwin Villca Mollo (transportista) y Raúl Tarqui Espinoza (Representante legal de TEA HASIM SRL), con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-ORUOZ N° 12/2013, de la misma fecha, la cual resuelve declarar probada la comisión de contravención aduanera en contrabando, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en cuadro de valoración AN-GROGR-ORUOZ N° 003/2012 de 9 de febrero de 2012 y su posterior procesamiento conforme establece la L. N° 317.

II.2. Interpuesto el recurso de alzada contra la RS, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0106/2013 de 13 de mayo, que dispuso confirmar la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRORU-ORUOZ N° 12/2013 de 10 de julio de 2013, emitida por la Administración de Aduana Zona Franca Oruro de la Aduana Nacional contra Tea Hasim SRL., consecuentemente se mantiene firme el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Cuadro de Valoración AN GROGR-ORUOZ N° 003/2012 de 9 de febrero.

En contra de esta resolución, se interpuso recurso jerárquico, cuyo trámite concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero, que dispuso revocar totalmente la resolución de recurso de alzada, en consecuencia dispuso dejar sin efecto la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRORU-ORUOZ N° 12/2013, de 10 de julio de 2013, resolución que es motivo del presente proceso contencioso administrativo.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: si la conducta del operador se enmarca en lo previsto en el art. 181-b) del CTB, referente al tráfico de mercancía sin contar con la documentación legal (Certificado medio ambiental).

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. A efectos de resolver la problemática planteada es pertinente efectuar la revisión normativa a fin de verificar la presunta vulneración a la norma legal tributaria; a tal fin el art. 181 de la L. N° 2492 CTB, establece; que comete contrabando el que incurra (...) en algunas de las conductas descritas a continuación: b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Así también, el art. 138 de la L. N° 1990 LGA determina que ninguna mercancía que llegue a territorio nacional con destino de Zona Franca podrá ingresar a lugar distinto del consignado en el Manifiesto Internacional de Carga (MIC). Por su parte, el art. 142 de la citada ley, establece que las mercancías producidas en las zonas francas industriales o almacenadas en zonas francas comerciales, podrán ser reexpedidas a territorio aduanero extranjero, la misma que se efectuará y formalizará con la presentación de la declaración de reexportación de mercancías. Para la reexpedición de mercancías, la AA exigirá al consignante de la mercancía la constitución de una boleta de garantía bancaria o seguro de fianza por el monto equivalente al pago total de los tributos aduaneros de importación. La garantía otorgada sólo se devolverá cuando se acrediten fehacientemente la salida física de la mercancía del territorio aduanero nacional y el ingreso de la misma a territorio aduanero extranjero, plazo que no podrá exceder de 30 días desde la fecha de su reexpedición, bajo la alternativa de ejecución de la boleta de garantía.

Asimismo el art. 247 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por el D.S. N° 25870 (RLGA), establece que previa constitución de una fianza a favor de la Aduana Nacional, mediante boleta de garantía bancaria o seguro de fianza por el 100% de los tributos aduaneros de importación suspendidos, las mercancías almacenadas en zonas francas pueden ser reexpedidas con factura de reexpedición y al amparo del manifiesto internacional de carga a territorio extranjero, de una zona franca industrial o de una zona franca industrial a una comercial o viceversa.

Por otro lado, el art. 5 del Reglamento para la Importación de vehículos automotores aprobado por el D.S. N° 28963, establece que los vehículos automotores con antigüedad mayor a tres años, están obligados a la presentación de certificado medioambiental sobre la emisión de gases de escape y control de sustancias dañinas a la capa de ozono. Las motocicletas deberán cumplir con las condiciones medioambientales previstas en el presente reglamento.

Por su parte el art. 34-III-b) del D.S. N° 0470 que aprueba el Reglamento del Régimen Especial de Zonas Francas, señala que no podrán ingresar a zona franca aquellas mercancías sujetas a autorización previa o certificación.

En ese entendido revisados los antecedentes administrativos, se evidencia que Raúl Tarqui Espinoza, en su calidad de Gerente General de Tea Hasim SRL, ante la equivocación de haber llegado a zona Franca Comercial Oruro la motocicleta BMW R 1150, con chasis WB10415A81ZE17407, solicitó la migración a la Zona Franca Industrial Oruro para el arreglo del encendido y magneto; en ese sentido se emite el Parte de Recepción N° 431 2011 421786 47042 de 19 de octubre de 2011, sin observaciones aceptando la opción de reexpedir.

Sin embargo ante la Comunicación Interna de la Gerencia Nacional de Normas de la Aduana Nacional, se emitió el Acta de Intervención y posterior Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRORU-OROZ N° 12/2013, en el que señala que la reexpedición de la mercancía infringe los arts. 34-III-b) del D.S. N° 0470 y 5 del D.S. N° 28963; al requerir la motocicleta para su importación el certificado

medioambiental sobre emisión de gases de escape y control de sustancias dañinas a la capa de ozono, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras, declarando probada la comisión en contrabando y disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita.

Al respecto, conforme se tiene de la normativa citada, el art. 34-III-b) del D.S. N° 470, si bien establece que no ingresaran a zona franca aquellas mercancías sujetas a autorización previa o certificación, sin embargo la misma no hace referencia al certificado medioambiental que señala la AA, puesto que el art. 5 del Reglamento para la Importación de Vehículos Automotores aprobado por el D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006, que si bien establece como requisito su presentación, pero no constituye en una autorización previa conforme a lo establecido en su capítulo IV del citado decreto, conclusión a la que arribó de forma acertada la AGIT. Verificándose asimismo la presentación del certificado medioambiental emitido por el Instituto Boliviano de Metrología el cual refiere que el motorizado cumple con las especificaciones técnicas medioambientales.

En tal entendido, por los argumentos vertidos, la conducta de Raúl Tarqui Espinoza representante de Team Hasim SRL en el tránsito de la motocicleta usada marca BMW, modelo 2001, con chasis N° WB10415A81ZE17407, no se adecua a la conducta de contrabando previsto en el art. 181-b) de la L. N° 2492 CTB, situación por la que se le negó con fundamentos equivocados el procedimiento de reexpedición, correspondiendo a este tribunal confirmar lo dispuesto en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero.

V.2. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se verifica norma alguna que vulnere el debido proceso y que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AA en atención a lo fundamentado precedentemente expuestos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 34 de obrados, interpuesta por la Administración de Aduana Zona Franca Oruro; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0011/2014 de 6 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



384

**Empresa Nacional de Ferrocarriles (ENFE)
c/ Asociación Accidental Virgen de Urkupiña
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 237 a 244 vta., presentada por Mirtha Angélica Rojas Peralta y Luis Adolfo Sierra Díaz, en representación de Empresa Nacional de Ferrocarriles (ENFE), demandado la nulidad de las transferencias realizadas mediante Licitaciones Públicas N° GCBIT-003CBBA; GCBIT005CBBA, y, GCBIT008CBBA, y consiguiente cancelación de Derechos Reales del Registro de dichas transferencias y reivindicación de los predios transferidos a favor de, las contestaciones de fs. 528 a 531 vta.; 591 a 597; 1009 a 1014; 1022 a 1027 vta.; 1384 a 1395 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

A manera de antecedentes, los demandantes señalan que el 16 de diciembre de 1997 ENFE demandó la nulidad de ventas de bienes inmuebles, reivindicación y acción negatoria de derechos sobre un bien inmueble con una superficie de 45.603 m²., ubicado en el patio Sur de

la Estación Central del Ferrocarril de Cochabamba, que fueron ilegalmente transferidos mediante una licitación pública y concretada mediante escritura pública N° 277/96 de 12 de diciembre de 1996, a favor de la Asociación Accidental Virgen de Urkupiña, conformada por los ex trabajadores de ENFE, pues no existió ley de la república que autorice dicha transferencia, tal cual manda la Constitución Política del Estado, además, el valor fijado en la Licitación (\$us. 28.58) era mucho menor al valor real (\$us. 94.20), que se estableció en el dictamen de la contraloría, que instruyó acudir a la vías legales para la recuperación del patrimonio propiedad del Estado.

Similar situación se produjo con la extensión de superficie de 4.979 m²., que fue sub dividida en 12 lotes, cuya transferencia ilegal consta en el Testimonio N° 1083/97 de 16 de junio de 1997; de igual manera, la Asociación Virgen de Urkupiña se adjudicó el inmueble con una extensión de superficie de 3.478 m²., con las mismas observaciones; es decir, sin ley que autorice la transferencia, con un valor inferior al valor real y esta vez, la transferencia que consolidó mediante el documento privado de 5 de septiembre de 1996, razones por las cuales considera que dichos contratos resultan nulos de pleno derecho.

Con esos antecedentes, manifiesta que la demanda civil supra referida, fue reencausada al presente proceso, en observancia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia contenida en los AA. SS. Nos. 405/2012 y 399/2009, que señalan que este tipo de proceso debe ser tramitado como demanda contenciosa ante el Tribunal Supremo de Justicia.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Los demandantes, manifiestan que el art. 59-7) de la anterior C.P.E., establecía que le correspondía al poder legislativo autorizar la transferencia de bienes nacionales, departamentales y de las universidades y todos los que sean de dominio público, y que en el mismo sentido encontramos los arts. 137, 158 parág. i)-13) de la actual C.P.E., y en el caso presente, al no haber existido autorización congresal para las transferencias referidas, operan las causales de nulidad establecidas en el art. 549-2), 3) y 4) del Cód. Civ., pues falta en dichos contratos la forma como requisito para su validez, así por ejemplo, el inmueble ubicado en la denominada "curva de Vinto", fue realizada en documento privado incumpliendo la ley del Notariado que establece que las transferencias que involucren al Estado, deben realizarse mediante instrumento público y existe ilicitud de causa y motivo que impulsó la celebración de los contratos por precios irrisorios, incurriendo de esa manera en la previsión del art. 549-2), 3) y 4), de ahí que las transferencias efectuadas mediante las licitaciones públicas N° GCBIT003CBBA, GCBIT005CBBA, y GCBIT008CBBA, son nulas de pleno derecho.

I.3. Petitorio.

Por los hechos y derechos expuestos solicita la nulidad de las transferencias referidas con la consiguiente cancelación de su registro en Derechos Reales del Cercado y de Quillacollo del Departamento de Cochabamba y consiguiente reivindicación a favor de ENFE, bajo conminatoria de desapoderamiento y el pago de daños y perjuicios.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante la demanda, Marco Antonio Valda Clavijo, con la facultad que le fue conferida de conformidad al Testimonio de Poder N° 1581/2014 de 8 de diciembre, por memorial cursante de fs. 591 a 597; Primitivo Vargas Macías (fs. 1912 a 1916); Exaltación Rodolfo Flores Gonzáles, por memorial de fs. 1002 a 1007 vta.; Juan Rojas Vique por memorial de fs. 1009 a 1014, Marcos Aras Aróstegui, Carlos Paniagua Quinteros, Issac Ramos Alcócer y Walter Choque Salas (fs. 1384 a 1395 vta., y adhesión de fs. 1965), estos últimos en su condición de Dirigentes de la Asociación Accidental Urkupiña, con la previa referencia a los antecedentes de las licitaciones públicas y las transferencias cuestionadas, con argumentos similares señalaron: Que las tres transferencias referidas en la demanda fueron realizadas cumpliendo las formalidades establecidas por ley, y que fueron producto de un convenio de los ex trabajadores de ENFE residual con el Gobierno Nacional, aclarando que, ENFE residual, actuó como persona de derecho privado y no público; También hizo referencia al origen de los bienes señalando que fueron adquiridos por la empresa The Antofagasta & Bolivian Railway Company Limited, que luego transfirió su derecho a favor del Estado Boliviano, quien a su vez los traspasa a ENFE, y que estos bienes no fueron afectados al servicio público ferroviario, en cuyo mérito y de acuerdo al D.S. N° 24177 de 8 de diciembre de 1995, ENFE podía ejercer las acciones legales necesarias para su administración, disposición, conservación y recuperación, de ahí que no son bienes públicos que tengan la característica de inalienable, imprescriptible e inembargable conforme al art. 137 de la anterior C.P.E.; Por otra parte, hizo mención al Convenio de 13 de diciembre de 1995 suscrito por el Gobierno Boliviano y el Sindicato de Trabajadores Ferroviarios, a objeto que se les dote a título oneroso de un terreno en beneficio de sus afiliados; asimismo, el documento de 12 de febrero de 1996, suscrito entre el Gobierno Nacional y ENFE, que fue homologado por Resolución Tri Ministerial N° 032/96 de 15 de mayo de 1996, sobre adjudicación de terrenos a los trabajadores de ENFE para resolver la crisis habitacional y por la eminente pérdida de su fuente laboral; por otra parte, se tiene la L. N° 2399 de 27 de mayo de 2002, que autoriza la disposición de lotes y viviendas en favor de 250 familias de ex trabajadores ferroviarios como justa compensación por los bajos montos percibidos por concepto de beneficios sociales, razones por las cuales las transferencias recibidas no pueden ser consideradas ilícitas, que cancelaron totalmente el precio de los inmuebles transferidos; que no concurren ninguna de las causales de nulidad invocadas en la demanda interpuesta; que por L. N° 2399 de 27 de mayo de 2002, además de los 45.603.00 m²., se transfirió a favor de la Municipalidad de Cochabamba la superficie de 20.064.00 m²., destinados a áreas verdes, empero, llama la atención que solo se demande la nulidad de los 45.603.00 m²., como tampoco plantea nulidad de otras transferencias realizadas por ENFE en otras ciudades como Oruro, Santa Cruz o Sucre, esta última, donde ENFE transfirió a título oneroso y en base al valor catastral un inmueble de su propiedad a favor del Órgano Judicial; finalmente señalan que se observó las previsiones legales y constitucionales, muestra de ello es la L. N° 2399; además invocan la S.C. N° 98/2002 de 22 de noviembre que declaró la constitucionalidad de la L. N° 2334 de 19 de febrero de 2002, que benefició a ex trabajadores del distrito de Oruro.

II.1. Petitorio.

Solicitan que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Mirtha Angélica Rojas Peralta y Luis Adolfo Sierra Díaz, en su calidad de representantes de ENFE.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que la presente controversia, radica en determinar si las transferencias realizadas de los bienes inmuebles de propiedad de ENFE referidos en las Licitaciones Públicas N° GCBIT-003CBBA; GCBIT005CBBA, y, GCBIT008CBBA, son nulas de pleno derecho por violación de la previsión contenida en el art. 59-7) de la anterior C.P.E., que establecía que le correspondía al Poder Legislativo autorizar la transferencia de bienes nacionales, departamentales y de las universidades y todos los que sean de dominio público, previsión constitucional que también se encuentra prevista en los arts. 137, 158 parág. i)-13) de la actual C.P.E., por cuya razón se ingresa en las causales previstas por el art. 549-2), 3) y 4) del Cód. Civ., siendo ése el marco al que se suscribirá la presente resolución.

Testimonio 277/96 de 12 de diciembre de 1996, sobre transferencia de terreno suscrita entre ENFE y la Asociación Accidental Urkupiña, respecto a la superficie de 45.603 m2., ubicada en el patio Sud de la Ex Estación Central de la ciudad de Cochabamba (fs. 1162 a 1188).

Testimonio N° 1083 de 16 de marzo de 1998, por el que se transfiere 12.322 m2., a favor de la Asociación Accidental Urkupiña, conforme a la Licitación Pública GCBIT 005 CBBA (fs. 40 a 78).

L. N° 3320 de 9 de enero de 2006, que de acuerdo a la previsión contenida en el art. 59 atribución 7ª de la C.P.E. autoriza a ENFE a transferir a título oneroso y de acuerdo al valor catastral los inmuebles de 4.984 m2. y 2.100 m2., ubicados en la ciudad de Cochabamba (fs. 395 a 396).

Convenio Suscrito entre el Sindicato de ENFE y el Gobierno Nacional de 13 de diciembre de 1995, por el que se acuerda que el Gobierno Nacional realizará transferencia de terrenos a título oneroso a favor de los trabajadores de ENFE (fs.1070 a 1071), que luego fue homologada por Resolución Secretarial N° 001/96 de 29 de enero de 1996 (fs. 10729).

Convenio suscrito entre ENFE y los ex trabajadores de ENFE del Distrito de Cochabamba, suscrito el 18 de diciembre de 2001, por el cual se acepta regularizar y consolidar las transferencias de inmuebles realizadas mediante las Licitaciones Públicas GCBIT003CBBA, GCBIT005CBBA, y GCBIT008CBBA (fs. 1073 a 1075).

S.C. N° 98/2002, que fue emitida dentro de una acción de inconstitucionalidad en contra de la L. N° 2334 de 19 de febrero de 2002, que autorizó a ENFE la transferencia de bienes inmuebles de su propiedad a favor de los ex trabajadores de ENFE, en cuya parte resolutive señaló: "El Tribunal Constitucional, en virtud de la jurisdicción que ejerce por mandato de los artículos 120-1ª C.P.E., 7-1) y 54 y siguientes de la Ley del Tribunal Constitucional declara la constitucionalidad de la L. N° 2334 de 19 de febrero de 2002" (sic).

L. N° 2399 que señala: Art. 1 "En aplicación de los arts. 162 y 59-1) y 2) de la C.P.E., concordante con el D.S. N° 24177, de fecha 8 de diciembre de 1995, y el numeral 7), del citado art. 59, autorizar la disposición de viviendas y lotes de terrenos de la Empresa Nacional de Ferrocarriles del Estado, en favor de 250 familias de ex trabajadores ferroviarios del distrito de Cochabamba, mediante Licitación Pública N° GCBIT-008 CBBA, como justa, ecuánime y equitativa compensación a los bajos montos percibidos como pago de beneficios sociales y la evidencia de no haber sido favorecidos con la construcción de viviendas por los ex-Consejos de Vivienda, CONAVI, ni el vigente Fondo Nacional de Vivienda Social (FONVIS), pese al regular aporte efectuado por años, en favor de estas instituciones.

Artículo 2.- Autorizar a la Empresa Nacional de Ferrocarriles del Estado, que en cumplimiento a normas del USPA y demás disposiciones que hacen al ordenamiento urbano, sea la empresa como transferente de viviendas y lotes de terrenos, quien asuma para si las sesiones de 20.064 m2, que representa el 44% del total adjudicado, en favor del Gobierno Municipal destinados a áreas verdes, de equipamiento y las de acceso sin afectar la superficie de metros cuadrados útiles adjudicados a los ex-trabajadores de ENFE".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso se circunscribe en determinar; si las transferencias realizadas de los bienes inmuebles de propiedad de ENFE referidos en las Licitaciones Públicas N° GCBIT-003CBBA; GCBIT005CBBA, y, GCBIT008CBBA, son nulas de pleno derecho por violación de la previsión contenida en el art. 59-7) de la anterior C.P.E., que establecía que le correspondía al Poder Legislativo autorizar la transferencia de bienes nacionales, departamentales y de las universidades y todos los que sean de dominio público, previsión constitucional que también se encuentra prevista en los arts. 137, 158-i)-13) de la actual C.P.E., por cuya razón se ingresa en las causales previstas por el art. 549-2), 3) y 4) del Cód. Civ., siendo ése el marco al que se suscribirá la presente resolución.

En el marco precedentemente descrito, conviene recordar que luego de promulgada la L. N° 1544 de 21 de marzo de 1994 (Ley de Capitalización), que comprendía entre otras empresa estatales, a ENFE, se promulgó el D.S. N° 24177 de 8 de diciembre de 1995, cuya finalidad estaba orientada a definir el régimen de propiedad aplicable a los bienes que se encontraban bajo propiedad o administración de ENFE, pues conforme reza el mencionado decreto supremo, ENFE desde el momento de su creación además de los bienes que le fueron entregados por el Estado, había adquirido otros que a ese momento también constituían parte de su patrimonio, es así que en su artículo primero señala:

"Son bienes afectados al servicio público ferroviario:

a) Las vías férreas principales y auxiliares, derechos de vía de hasta 15 metros a cada lado del eje de vía, estaciones, subestaciones, sus márgenes de seguridad, almacenes, edificios, bodegas, cuadros de estación que sean necesarios para las operaciones ferroviarias de transporte de pasajeros y carga, incluidos andenes, plataformas, espacios para acceso, circulación, espera y obras de arte.

b) Las maestranzas, establecimientos de reparación del material rodante y equipos, edificios necesarios para las operaciones de mantenimiento, espera de reparación y espacios para depósito de materiales.

c) Los bienes destinados a actividades administrativas y auxiliares de las mismas, edificios dedicados a los servicios técnicos de apoyo, terrenos destinados a instalaciones fijas de cualquier tipo, incluso cuando no tengan continuidad con las vías o estaciones.

d) Los bienes consistentes en márgenes de libranza del material rodante, espacios para maniobras de carga y descarga, espacios necesarios para la implantación de todas las instalaciones fijas (de señalización, telecomunicaciones, eléctricas, fuerza motriz, provisión de agua, sanitarias y otras), zanjas de desagüe y servicios conexos, más los espacios reservados para futuras vías adicionales en los tramos de línea que las justifiquen.

e) Los bienes que se prevé serán utilizados en el futuro para la expansión de las actividades ferroviarias o para la reubicación de las mismas.

Art. 2°.- Constituyen patrimonio del Estado todos los bienes afectados al servicio público ferroviario incluyendo aquellos bienes hasta el presente bajo administración de la Empresa Nacional de Ferrocarriles (ENFE).

Art. 3°.- Dispónese la transferencia a título gratuito en favor del Estado, de los bienes de propiedad de ENFE que se encuentren afectados al servicio público ferroviario.

Art. 4°.- Los bienes del Estado no afectados al servicio público ferroviario, que se encuentren bajo administración de ENFE, continuarán bajo administración de dicha empresa.

Art. 5°.- Es deber de toda persona respetar y proteger los bienes afectados al servicio público ferroviario. Dichos bienes son propiedad pública e inviolable y sólo podrán ser enajenados con autorización del poder legislativo.

Art. 6°.- Los bienes de ENFE no afectados al servicio público ferroviario constituyen bienes patrimoniales de esta empresa, correspondiendo a la misma ejercer las acciones legales necesarias para su administración, disposición, conservación y recuperación.

Art. 7°.- Para la identificación de los bienes afectados al servicio público ferroviario, ENFE deberá levantar un inventario definitivo, incluyendo su delimitación topográfica, en el plazo de dieciocho meses, contado a partir de la fecha de cierre de la licitación pública internacional para la capitalización”

De la revisión del D.S. N° 24177, se establece que el patrimonio de ENFE hasta el momento de la capitalización, estaba compuesto por bienes afectados al servicio público ferroviario y por bienes no afectados al servicio público en cuestión; ahora bien, de ello se puede concluir que los bienes no afectados podían ser dispuestos sin restricción alguna por ENFE y para la enajenación de los bienes afectados al servicio público ferroviario, se requería autorización del poder legislativo; es decir, en ambos casos era posible su enajenación, empero en el último caso, se requería de autorización del poder legislativo. Asimismo, se establece que debía existir un proceso de identificación de los bienes conforme al art. 7 del mencionado Decreto Supremo.

Por otra parte, se tiene que como efecto de la capitalización se produjo una serie de conflictos sociales y laborales, que en el caso concreto motivó la suscripción en la ciudad de Cochabamba del convenio entre el Sindicato de ENFE y el Gobierno Nacional de 13 de diciembre de 1995, por el que se acuerda que el Gobierno Nacional realizará transferencia de terrenos a título oneroso a favor de los trabajadores de ENFE (fs.1070 a 1071), este convenio luego fue homologado por el Ministerio de Trabajo por Resolución Secretarial N° 001/96 de 29 de enero de 1996; Asimismo, en los antecedentes cursa el Convenio de 18 de diciembre de 2001, suscrito entre ENFE y los ex trabajadores de ENFE, en el que se hace referencia al primer convenio, que motivó las Licitaciones Públicas GCBIT 008 CBBA; GCBIT 002 CBBA; y GCBIT 005 CBBA, mediante las cuales, los ex trabajadores de ENFE se adjudicaron las superficies de terreno de 45.603 m².; 19.031 m².; y, 4.970 m²., en este convenio se acuerda sanear las transferencias que emergieron de las mencionadas licitaciones, mediante la autorización respectiva del Congreso Nacional en observancia del art. 59-7) de la C.P.E. Concordante con estos Convenios suscritos cursan otros antecedentes como ser la Resolución Secretarial N° 315/96 de 11 de julio, que hace mención a los convenios suscritos y se acuerda determinar previa negociación, requisitos, precios y ubicación de los inmuebles a ser transferidos a favor de los ex trabajadores de ENFE.

Como efecto de la Licitación Pública GCBIT 008 CBBA, se tiene el Testimonio 277/96 de 12 de diciembre de 1996, mediante la cual ENFE transfiere a favor de la Asociación Accidental Urkupiña, la superficie de 45.603 m²., ubicada en el patio Sud de la Ex Estación Central de la ciudad de Cochabamba, cuyos límites y colindancias se encuentran consignados en la cláusula tercera; asimismo, encontramos el Testimonio N° 1083 de 16 de marzo de 1998, por el que ENFE transfiere 12.322 m²., a favor de la Asociación Accidental Urkupiña, que de acuerdo a la cláusula tercera, señala: “El bien inmueble que está siendo enajenado mediante el presente documento, es parte de los 45.603 m²., de propiedad de ENFE ...” (sic), y están ubicados en el patio Norte de la Ex Estación Central de la ciudad de Cochabamba.

Resulta necesario a objeto de resolver la presente problemática, determinar conforme a los antecedentes la existencia o no del inventario definitivo que fue ordenado en el art. 7 del D.S. N° 24177 de 8 de diciembre de 1995, que este tribunal considera fundamental a objeto de la resolución de la presente causa, pues en el mismo se debía identificar los “bienes afectados al servicio público ferroviario”, con su respectiva delimitación topográfica, y ello resulta relevante si consideramos que los bienes respecto de los que se pudiera establecer esa condición, son los que requerirían de autorización congresal a objeto de ser transferidos, pues existe otro grupo de bienes denominados “no afectados al servicio público ferroviario”, cuya administración y disposición poseía otras características, y remitiéndonos al tenor íntegro de la demanda y la prueba adjunta a la misma, se establece que no existe exposición argumentativa sobre este aspecto de vital importancia, como tampoco cursa el denominado “inventario definitivo”, falencia e imprecisión que impide conocer las características y la ubicación geográfica de los bienes cuyas transferencias hoy se demandan de nulidad, y en esas condiciones no es posible afectar el derecho propietario de los ahora demandados.

Por otra parte, la pretensión de los demandantes tiene como base de sus antecedentes a las Licitaciones Públicas N° GCBIT003CBBA, GCBIT005CBBA, y GCBIT008CBBA, que son tachadas de nulas, y que dieron origen a las transferencias efectuadas cuya nulidad se pretende;

sin embargo, tampoco se encuentran los antecedentes de las mismas, pues solo se adjuntó el Testimonio 277/96 de 12 de diciembre de 1996, que corresponde a la Licitación Pública N° GCBIT008CBBA, que dio origen a la transferencia de 45.603 m²., y el Testimonio 1083/97 de 16 de junio de 1997, que corresponde a la Licitación Pública N° GCBIT005CBBA, y a la posterior transferencia de 12.322 m².; es decir, no cursa el testimonio de transferencia respecto a la Licitación Pública N° GCBIT003CBBA, cuya nulidad también se pretende, impidiendo este aspecto el análisis y resolución sobre la misma, pues no se acompañó los documentos cuya nulidad se pretende.

No obstante las falencias anotadas y en base a las consideraciones precedentes, cabe referirse a la Licitación Pública N° GCBIT008CBBA, que derivó en la transferencia que se acredita por Testimonio 277/96 de 12 de diciembre de 1996, de cuya revisión se establece que la superficie transferida de 45.603 m²., deriva de una superficie inicial de 107.445.25 m². de propiedad de ENFE, y que esta transferencia tiene como base entre otros antecedentes al D.S. N° 24177, y específicamente el art. 6, referido a los bienes no afectados al servicio público ferroviario, y dicha transferencia fue autorizada por la L. N° 2399, que en su art. 1 señaló: "En aplicación de los arts. 162 y 59-1) y 2) de la C.P.E., concordante con el D.S. N° 24177, de 8 de diciembre de 1995, y el num. 7), del citado art. 59°, autorizar la disposición de viviendas y lotes de terrenos de la Empresa Nacional de Ferrocarriles del Estado, en favor de 250 familias de ex trabajadores ferroviarios del distrito de Cochabamba, mediante Licitación Pública N° GCBIT-008 CBBA, como justa, ecuánime y equitativa compensación a los bajos montos percibidos como pago de beneficios sociales y la evidencia de no haber sido favorecidos con la construcción de viviendas por los ex-Consejos de Vivienda, CONAVI, ni el vigente Fondo Nacional de Vivienda Social (FONVIS), pese al regular aporte efectuado por años, en favor de estas instituciones"; consecuentemente, al margen de las falencias anotadas en párrafos anteriores, respecto a la falta de definición de la naturaleza de los bienes de propiedad de ENFE, como también la falta de definición de su ubicación geográfica, que permita sobre todo una clara identificación de los mismos, se tiene que, esta transferencia, que fue originada como consecuencia del proceso de capitalización y su posterior licitación pública en favor de los ex trabajadores de ENFE, que además tiene como antecedentes una serie de convenios suscritos entre ENFE y los Trabajadores, al presente posee autorización del poder legislativo, tal como exigía el art. 59-7) de la C.P.E. de 1967 aplicable al caso de autos, de ahí que el principal argumento en que los demandantes basan su demanda, queda plenamente desvirtuado, en cuyo mérito, corresponde declarar improbadamente la demanda intentada, pues no se acreditó la existencia de las causales nulidad alegadas como son las previstas en el art. 549-2, 3, y 4 del Cód. Civ., que estaban vinculadas a la presunta inobservancia del art. 59-7) de la C.P.E. de 1967.

Por otra parte, en cuanto a la transferencia realizada mediante Licitación Pública N° GCBIT005CBBA, de la superficie de 12.322 m²., que consta en el Testimonio 1083/1998 de 16 de marzo de 1998, en su cláusula Tercera, se refiere a la descripción del inmueble que se transfiere, y textualmente señala: "El bien inmueble que está siendo enajenado mediante el presente documento, es parte de los 45.603 metros cuadrados de propiedad de la empresa Nacional de Ferrocarriles ..." (sic), extremo que genera incertidumbre respecto al origen de esta superficie, pues este documento hace expresamente mención que se trataría de parte o fracción de los 45.603 m²., que fueron objeto de autorización del poder legislativo, conforme se evidencia de la L. N° 2399, siendo así, se puede deducir que se ha cumplido con el mandato previsto en el art. 59 inc. 7) de la C.P.E. de 1967, razón por la cual se puede afirmar que la transferencia realizada, tampoco ingresa dentro de las causales de nulidad previstas en el art. 549-2, 3, y 4 del Cód. Civ., por lo que corresponde declarar improbadamente la pretendida nulidad de esta transferencia. Sobre este punto, también cabe precisar que además de las falencias anotadas a lo largo de la presente resolución, no es posible dejar de advertir que en la demanda, al referirse a la Licitación Pública N° GCBIT005CBBA, se hace referencia a que se hubiera transferido la superficie de 4.970 m²., siendo que en el Testimonio 1083/1998 de 16 de marzo de 1998, que corresponder a dicha Licitación, se precisa claramente que la superficie que se transfiere es de 12.322 m²., en tal sentido, una vez más aflora el defecto referido a la falta de una precisa identificación, primero de los bienes afectados al servicio público ferroviario y los no afectados al servicio público ferroviario y por otra parte, la exacta ubicación geográfica de las superficies declaradas y definidas en uno u otro sentido, para en su caso o no, poder establecer si se trata o no de las superficies transferidas y que ahora resultan cuestionadas por los demandantes, siendo este otro fundamento para declarar improbadamente la demanda, y esa falta de precisión y certeza sobre los datos extrañados, impide en consecuencia aprobar la pretensión de la demanda, pues con esa falta de precisión incide también en la afectación del derecho a la defensa y el debido proceso de las personas demandadas, cuyo derecho propietario no es posible que sea afectado en las condiciones anotadas.

Por otra parte, corresponde también declarar improbadamente la demanda respecto a la Licitación Pública N° GCBIT-003CBBA, respecto a la transferencia de 3.478 m²., según se consigna en la demanda, pues como se advirtió en párrafos precedentes, no existe documentación alguna referida a dicha licitación ni al testimonio que evidenciaría tal transferencia.

Finalmente, y al margen de estar definida la presente problemática, corresponde señalar que, en cuanto a la presunta ilicitud de causa y motivo que impulsó a la celebración de los contratos, se tiene que los demandantes, con escasa argumentación, pretenden vincular la concurrencia de este motivo de nulidad que se encuentran previstos en el art. 549-3) del Cód. Civ., a la subvaluación de los inmuebles adjudicados, que hubieran sido transferidos por precios inferiores a su valor real, extremo que evidencia una confusión respecto al alcance y los motivos que pudieran hacer a la concurrencia de esta causal de nulidad, razón por la cual también carece de mérito.

V. Conclusiones.

De todo lo expresado se concluye que, la parte no cumplió su deber de demostrar que los bienes transferidos hayan sido declarados bienes afectados al servicio público ferroviario, como sostiene en su demanda, como tampoco demostró la ubicación geográfica exacta de los mismos, pese al mandato establecido en el D.S. N° 24177 de 8 de diciembre de 1995, a objeto de su contraste con los bienes que se encontrarían en posesión de los demandados, como tampoco demostró la inobservancia de la previsión contenida en el art. 59-7) de la C.P.E. de 1967, que contrariamente a lo manifestado en la demanda, se estableció la existencia de la L. N° 2399, que autorizó la transferencia de 45.603 m²., de los cuales se hubiera disgregado la superficie 12.322 m²., conforme al Testimonio 1083/1997, en su cláusula tercera.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando

IMPROBADA la demanda contencioso cursante de fs. 237 a 244 vta., interpuesta por los representantes de la Empresa Nacional de Ferrocarriles (ENFE).

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

Relatora: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



385

**Administración Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 26 a 31, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0010/2014 de 06 de enero de 2014, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 52 a 56, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere la administración aduanera, que según Acta de Intervención contravencional COARSCZ-C309/2013, en el operativo denominado bujías, se interceptó un bus, el cual transportaba tres bolsas conteniendo cajas de cartón con bujías, de las cuales el conductor no presentó documentación que la respalde, por lo que se procedió al comiso preventivo; que posteriormente, Ronald Camacho Pizarro en su condición de sujeto pasivo, presentó descargos y solicitó la liberación de la mercadería, indica que según la verificación realizada el propietario no cumplió con lo establecido en el D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010, relativo al traslado Interno, Interprovincial e Interdepartamental de Mercancías, estableciendo que se evidenció el incumplimiento de la normativa aduanera y que por lo tanto adecuó su conducta a la contravención de contrabando.

Manifiesta que del informe técnico estableció, que verificado el Sistema Informático de la Aduana Nacional (AN) SIDUNEA++, comprobó que las DUI's N° 2013/701/C-8230 de 1 de enero de 2013; 2013/701/C-12072 de 25 de mayo de 2013 y 2013/701/C-17709 de 21 de marzo de 2013, consignan como descripción en el Ítem 1 bujías de encendido marca NGK, a nombre de Terrazas V. Jorge E/ Maruti MOTORS con NIT 2898635018; la DUI 2013/701/C-47 de 2 de enero de 2013, a nombre de INTERPARTS SRL., cuya descripción en el Ítem 2 hace referencia a 4.600 aparatos eléctricos de encendido, evidenciando que las citadas declaraciones se encuentran validadas y registradas en el SIDUNEA ++, que no registran relación a la descripción de la mercancía comisada.

Resalta que cada una de las DUI's mencionan en la página de documentos adicionales a la documentación de respaldo, que no fue presentada para su identificación de los números de lotes que presenta la mercancía; asimismo, indica que se realizó la verificación en el Sistema de las Declaraciones Andinas de Valor (DAV) números 1315808, 136808 y 13125, presentado como descargos y que contenían características de los modelos, marca, etc., pero no se pudo establecer el vínculo para identificar si la mercancía declarada corresponde a cada lote identificado en la verificación física y detallada en el Acta de Intervención. Con relación a las facturas 001861 y 001871 emitidas por Maruti Motors a nombre del sujeto pasivo, presentó las siguientes observaciones; no se identificó descripción del tipo, código, modelo, etc. y no consignó el número de NIT de contribuyente, que ingresando dichas facturas a sistema aduanero, se estableció que se encuentran dentro del rango establecido por el SIN, para el correspondiente número de orden de autorización.

Con esa base y a manera de conclusiones citando el art. 76 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (CTB), manifiesta que los descargos presentados no ampararon la legal importación de la mercancía consignada en el Acta de Intervención N° COARSCZ-C-309/2013, debido a que no fue posible vincular la mercancía declarada en las DUI's presentadas como descargos, con relación a la mercancía detallada en el Acta de Intervención en virtud al art. 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas (RLGA), motivo que generó la emisión de la resolución sancionatoria que dispuso el comiso definitivo de la mercancía.

Como base legal la AA citó los arts. 160-4), 181-b) y g), 81, 215, 98 y 76 de la L. N° 2492 CTB; arts. 1 y 30 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas (LGA), 22 del D.S. N° 25870, la R.D. 01-010-09 de 21 de mayo de 2009, la Resolución de Directorio 01-003-2011 de 23 de marzo de 2011, el art 101 del Reglamento a la LGA (RLGA). Refiere que en evidencia del incumplimiento de la normativa citada, el sujeto pasivo adecuó su conducta a la contravención de contrabando de acuerdo a lo establecido en el art. 181-b) y g) de la L. N° 2492 CTB.

Por último acusa, que la AGIT no aplicó lo establecido en el art. 101 del RLGA, cuando dice; que la DUI debe ser completa, correcta y exacta, lo que significa que debe contener; marca, tipo, modelo, serie, dimensión, capacidad y otros que de acuerdo a su naturaleza, permitan su identificación de manera exacta de la mercadería a la cual ampara, en el presente caso afirma, sólo se encontró dos características genéricas, como la marca y un código, lo que no permitió identificar con seguridad si la mercancía corresponde a la DUI y no de otra igual, consiguientemente ese hecho no ampara la importación legal de la mercancía, situación que su criterio no fue analizada por la AGIT.

I.2. Petitorio.

La parte demandante solicita se declare probada su demanda y se emita resolución declarando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0010/2014 de 6 de enero, emitida por la autoridad general de impugnación tributaria, confirmando la resolución sancionatoria.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por decreto de fs. 32, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, quien respondió de forma negativa la demanda por memorial de fs. 52 a 56, manifestando, que la resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la Resolución Jerárquica, pero a manera de ampliar sus fundamentos manifiesta:

II.1. Que se debe tomar en cuenta, que al ítem 1 del Acta de Intervención Contravencional correspondiente a bujías de encendido modelo BPR5EY, se encuentra detallado en la Página de Información Adicional de la DUI C-747 de 2 de enero de 2013, en la Factura Comercial interp.02/12, Lista de Empaque N° interp 02/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 13125, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, todas con la misma cantidad: 200 unidades, además que el código 04093 de la DAV coincide con el código de embalaje del Aforo Físico (4093) del cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013.

Indica, que en el ítem 2 del acta de intervención contravencional correspondiente a bujías de encendido modelo BR8ES, se encuentra detallado en la página de Información Adicional de la DUI C-12072 de 25 de febrero de 2013, en la factura comercial Maruti 12/12, lista de empaque N° Maruti 12/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1326803, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, siendo la cantidad declarada en la DUI, de manera global (25.200) mayor a la decomisada: 200 unidades, además que el código 04013 de la DAV coincide con el código de embalaje del Aforo Físico (4013) del cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013.

Que el ítem 3 del Acta de Intervención contravencional, correspondiente a bujías de encendido modelo C7HSA, que se encuentra detallado en la página de información adicional de la DUI C-12072 de 25 de febrero de 2013, en la factura comercial Maruti 12/12, lista de empaque N° Maruti 12/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1326803, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, siendo la cantidad declarada en la DUI, de manera global (25.200) mayor a la decomisada: 200 unidades, además que el código 03953 de la DAV coincide con el código de embalaje del Aforo Físico (3953) del cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013.

Que el ítem 4 del Acta de Intervención contravencional, correspondiente a bujías de encendido modelo CPR8EA-9, que se encuentra detallado en la página de información adicional de la DUI C-8230 de 1 de febrero de 2013, en la factura comercial Maruti 11/12, lista de empaque N° Maruti 11/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1315808, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, siendo la cantidad declarada en la DUI, igual a la decomisada: 1000 unidades, además que el código 7100375 de la DAV coincide con el código de embalaje del Aforo Físico (7100375) del cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013.

Que el ítem 5 del Acta de Intervención contravencional, correspondiente a bujías de encendido modelo BKR6E, que se encuentra detallado en la página de información adicional de la DUI C-12072 de 25 de febrero de 2013, en la factura comercial Maruti 12/12, lista de empaque N° Maruti 12/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1326803, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, siendo la cantidad declarada en la DUI, de 1000 unidades mayor a la decomisada: 200 unidades, además que el código 04033 de la DAV coincide con el código de embalaje del Aforo Físico (4033) del cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013.

Que el ítem 7 del Acta de Intervención contravencional, correspondiente a bujías de encendido modelo BPR6EY, que se encuentra detallado en la página de información adicional de la DUI C-47 de 2 de enero de 2013, en la factura comercial N° interp. 02/12, lista de empaque N° interp. 02/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 13125, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, siendo la cantidad declarada en la DUI, de 200 unidades a la decomisada: 100 unidades, además que el código 04094 de la DAV coincide con el código de embalaje del Aforo Físico (04094) del cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013.

Que el ítem 8 del acta de intervención contravencional, correspondiente a bujías de encendido modelo DP8EA-9, que se encuentra detallado en la página de información adicional de la DUI C-47 de 2 de enero de 2013, en la factura comercial N° interp. 02/12, lista de empaque N° interp. 02/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 13125, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, siendo la cantidad declarada en la DUI, de 400 unidades, asimismo, la mercancía de este ítem también se encuentra detallada en la página de información adicional de la DUI C-12072 de 25 de febrero de 2013 y en la Declaración de Valor N° 1326803,

mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-C-309/2013, siendo la cantidad declarada en la DUI, de manera global (25.00) mayor a la decomisada de 1.900 unidades; demás que el código 003963 se encuentra declarado en la DAV N° 13125 de la DUI C-47 y en la DAV N° 1326803 de la DUI C-12072, el cual coincide con el código de embalaje del Aforo Físico (3963) del cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013;

De esa manera señala que la AA, no detalló los códigos a los que hace referencia el cuadro 1 del Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013 y la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-356/2013, limitándose a declarar probada la comisión de contravención aduanera por contrabando, que en consecuencia el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0309/2013, se la hizo sin entrar en detalle de los códigos vulnerando el derecho de la valoración probatoria.

Al mismo tiempo señaló jurisprudencia, transcribiendo la STG-RJ/0415/2008, las SS.CC. Nos. 0788/2013-R y Auto Supremo Sentencia N° 296/2013, estableciendo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0010/2014 de 6 de enero, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes y a la norma aplicable, señalando que la demanda carece de sustento jurídico tributario, afirmando que no existe agravio ni lesión de derechos causados.

II.2. Petitorio.

La parte demandada solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1.- Mediante Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-309/2013, el 16 de marzo, se realizó el operativo denominado BUJIAS, donde se interceptó un vehículo tipo Bus con placa de control 1641-EIS, que transportaba Tres bolsas de yute conteniendo 25 cajas de cartón, conteniendo bujías, al no haberse respaldado documentalmente la mercancía se determinó su comiso.

III.2.- Posteriormente mediante Resolución Sancionatoria AN-SCEZI-SPCCR-RS-356/2013 de 6 de junio, la AN resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando, ordenando el comiso definitivo de la mercancía comisada detallada en el acta de intervención.

III.3.- Este hecho motivo a que el sujeto pasivo presente recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-SCEZI-SPCCR-RS-356/2013 de 6 de junio, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), la misma que emitió la Resolución de Recurso de Alzada AIT-SCZ/RA 0740/2013 de 7 de octubre, resolviendo revocar parcialmente la resolución sancionatoria, respecto a los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 7 y 8, descrito en el acta de intervención contravencional y mantener firme y subsistente el comiso definitivo del ítem, 6.

III.4.- En ese mérito la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, presentó recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada AIT-SCZ/RA 0740/2013 de 7 de octubre, ante la AGIT, la misma que mediante Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0010/2014 de 6 de enero, resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias recursivas de impugnación, así como la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de emitir la resolución de recurso jerárquico, realizó un correcto análisis para confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0740/2013, la cual revocó parcialmente la resolución sancionatoria respecto a los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 7 y 8, manteniendo firme y subsistente el comiso del ítem 6 del acta de intervención y si es evidente que no se aplicó correctamente el art. 101 del RLGA.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Con referencia al contrabando es necesario establecer que el art. 181 de la L. N° 2492 CTB, modificado por la L. N° 37 de 10 de agosto de 2010, señala: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: inc. f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida".

Del mismo modo, cabe señalar que la legislación nacional con el objeto de resguardar la igualdad de las partes en los procesos administrativos respecto a la valoración de las pruebas, señala en el art. 77 de la L. N° 2492 CTB, que se pueden invocar todos los medios de prueba admitidos en derecho, asimismo, el art. 47 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) aplicable en mérito del art. 74 de la L. N° 2492 CTB, ordena que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencia expresa fijando en procedimiento para la producción de las mismas; en ese orden el art. 81 del mismo cuerpo de ley, señala que las pruebas se aprecian conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad.

La Constitución Política del Estado con relación al caso, establece en el art. 180-I que: “La jurisdicción ordinaria se funda en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”, de lo transcrito desarrollamos que en el ámbito jurídico la verdad no se agota en la fría letra de la ley y en un sólo caso, sino que debe adaptarse permanentemente a través de su inteligente interpretación; ese es el sentido que se debe comprender de la aplicación del principio de verdad material inserto también en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 LPA.

De igual manera corresponde señalar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad, conforme establece el art. 71 de la L. N° 2341 LPA, que permite a los ciudadanos hacer efectivas dichas garantías frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

El art. 76 de la L. N° 2492 CTB, establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria.

Por otra parte, el art. 217-a) de la L. N° 3092 Complementaria al CTB, determina que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente. La precitada norma legal en la parte final señala que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En ese orden el art. 90 de la L. N° 1990 LGA, dispone que las mercancías se consideraran nacionalizadas en territorio aduanero, cuando cumplan con el pago de los tributos aduaneros exigibles para su importación.

El art. 101 del RLGA, señala “...Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta...”.

Por otro lado, se establece que una vez iniciado el proceso de Contravención Aduanera por Contrabando al amparo del art. 98 de la L. N° 2492 CTB, el sujeto pasivo se encuentra plenamente facultado para presentar todas las pruebas de descargo que considere pertinentes, en el plazo perentorio e improrrogable de tres días hábiles administrativos, pruebas que deben ser debidamente valoradas conforme a las reglas de la sana crítica (art. 81 del CTB). Con esta base legal, las autoridades administrativas no pueden limitarse al simple reconocimiento de la misma o al cumplimiento de sus formalidades, contrariamente se debe buscar la verdad material sobre la verdad formal, conforme a los Principios Generales de la Actividad Administrativa establecida en el art. 4-d) de la L. N° 2341 LPA -Principio de verdad material.

Ahora bien en el caso de autos, respecto a la mercancía decomisada y no amparada, por las DUI's 2013/701/C-47, DUI 2013/701/C-12072 y DUI 2013/701/C-17709, referente a los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 7 y 8, mercancía que al momento de su ingreso la Aduana Interior Santa Cruz en uso sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación previstas en el art. 100 del CTB, debió realizar el cruce de información con el Servicio Impuestos Nacionales (SIN) a efecto de constatar si ésta fue legalmente internada al país; en ese sentido se pudo determinar y establecer con claridad que la AA Santa Cruz, no detalló los códigos y demás características establecidas en el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0346/2013, de acuerdo a ese hechos se tiene los: Ítem 1; bujías de encendido modelo BPR5EY, detallado en la DUI C-747, factura comercial N° 02/12, lista de empaque N° interp 02/12, Declaración Andina de Valor N° 13125, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013; Ítem 2; bujías de encendido modelo BR8ES, detallado en la DUI C-12072; factura comercial Maruti 12/12, lista de empaque N° Maruti 12/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1326803, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013; Ítem 3; bujías de encendido modelo C7HSA, detallado en la DUI C-12072; factura comercial Maruti 12/12, lista de empaque N° Maruti 12/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1326803, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013; Ítem 4; bujías de encendido modelo CPR8EA-9, detallado en el DUI C-8230 2013, en la factura comercial Maruti 11/12, lista de empaque N° Maruti 11/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1315808, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013; Ítem 5; bujías de encendido modelo BKR6E, detallado en la DUI C-12072, factura comercial Maruti 12/12, lista de empaque N° Maruti 12/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 1326803, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013; Ítem 7; bujías de encendido modelo BPR6EY, detallado en la DUI C-473; factura comercial N° interp. 02/12, lista de empaque N° interp. 02/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 13125, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013; Ítem 8; bujías de encendido modelo DP8EA-9, que se encuentra detallado en la DUI C-47, factura comercial N° interp. 02/12, lista de empaque N° interp. 02/12 y en la Declaración Andina de Valor N° 13125, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-309/2013, este ítem también se encuentra detallada en la DUI C-12072 y en la Declaración de Valor N° 1326803, mercancía cuyo modelo es idéntico al detallado en el Acta de Intervención COARSCZ-C-309/2013.

De lo establecido se puede evidenciar que la AA, no analizó, ni tomó en cuenta en detalle las características y los códigos de la mercancía en general, por lo tanto no se hizo una correcta valoración de la prueba aportada por el sujeto pasivo Ronald Camacho Pizarro la cual no fue tomada en cuenta, por lo que supuestamente no habría desvirtuado lo establecido en el acta de intervención; cuando de la verificación de los antecedentes y la normativa precedentemente señalada, se establece que los descargos presentados amparan la importación de la mercancía; bajo este antecedente, debemos referirnos al derecho a la defensa, señalando que la S.C. Plurinacional N° 0287/2015-S2 de 7 de octubre, concordante con la S.C.P. N° 0732/2013 de 6 de junio, a través del entendimiento de las SS.CC. Nos. 2777/2010-R, 0183/2010-R y 1534/2003-R, precisó que el derecho a la defensa es la: “...potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin

de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.”, entendimiento ratificado por la S.C. N° 0183/2010-R de 24 de mayo, que además precisó que el derecho a la defensa se extiende: “...i) Al derecho a ser escuchado en el proceso; ii) Al derecho a presentar prueba; iii) Al derecho a hacer uso de los recursos; y, iv) Al derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal, que actualmente se encuentra contemplado en el art. 119-II de la C.P.E.”.

En ese entendido y por todo lo mencionado queda establecido que se cumplió con la normativa legal pertinente para la importada de la mercancía al país, con excepción del ítem 6 consistente en bujías de encendido CR 8EH-9S, que según la página de información adicional de la DUI-C12072 de 25 de febrero de 2013, no se evidenció relación entre las características mencionadas y la mercancía comisada y detallada en el acta de intervención.

V.3. Conclusiones.

Del análisis de las motivaciones expuestas por las partes, se determina que los fundamentos técnico-jurídicos de la Resolución impugnada acusados por el demandante como agravios, fueron desarrollados correctamente conforme a la normativa legal aplicable y no demuestran lesión o vulneración de norma alguna, por consiguiente, es correcta la afirmación efectuada por la autoridad demandada. Por lo citado precedentemente, éste tribunal de justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0010/2014 de 6 de enero de 2014, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulnera derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la Resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los procesos contencioso y contencioso administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0010/2014 de 6 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 6 de junio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



386

**Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 727 a 730 de la Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad (LONABOL); en la que se impugna la Resolución Ministerial Jerárquica (RMJ) MEFP/VPT/URJMJ No. 015 de 30 de enero de 2014, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP); providencia de admisión de fs. 733; la contestación de fs. 738 a 741, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 789 a 791, y de fs. 795 a 796, respectivamente, y, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda de LONABOL.

I.1. Fundamentos de la demanda.

De hecho: Para ingresar a analizar los argumentos de su demanda, inició copiando partes de la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 015 de 30 de Enero de 2014, estableciendo que el acto impugnado es opuesto a la norma establecida en la R.A. N° de Licencia de Operaciones N° 04-00001-11 otorgado por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego (AJ) a LONABOL, porque la misma no dice que la autorización debe realizarse mediante una R.A. N° o Resolución Expresa. Indica que la cláusula sexta de la Licencia de Operaciones, cita de forma expresa: "Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad con la debida antelación deberá solicitar autorización para

la emisión de la cantidad de billetes y el eslogan o leyenda por cada sorteo según la modalidad aprobada en la presente resolución”, de cuya lectura manifiesta que no ordena que la autorización deba realizarse por Resolución expresa, afirmando que LONABOL asumió la obligación de solicitar y obtener la Resolución de Autorización, pero sin señalar fundamento legal, hecho contrario a la disposición sexta de la resolución ya citada.

También indica, que LONABOL encontró oposición a la normativa legal, porque el acto impugnado sólo cita aspectos legales no el texto íntegro de la norma impugnada, dejando de lado el espíritu de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 (LPA), que en su art. 41 entiende por solicitud toda petición que se formula por escrito y con claridad ante autoridad administrativa, mientras que el art. 42 dispone: “El órgano administrativo calificará y determinará el procedimiento que corresponda a la naturaleza de la cuestión planteada, si las partes incurrieran en error en su aplicación o designación”. Mientras que el art. 43 ordena: “Si la solicitud de iniciación del procedimiento no reúne los requisitos legales esenciales, la Administración Pública requerirá al interesado para que en un plazo no superior a cinco días subsane la deficiencia o acompañe los documentos necesarios...”. Acusa que la AJ nunca dio respuesta y tampoco orientó al administrado, afirmando que el acto que se impugna no tomó la verdadera dimensión del principio de informalismo de la L.P.A. que dice: “La inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado, que pueden ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas y ellos no interrumpirá el procedimiento administrativo”. Aseverando que ante la A.J. la información se proporcionó en forma oportuna y en ningún momento hubo negligencia; este principio posibilita excusarse de observar exigencias formales no esenciales, la que debe interpretarse en favor del administrado, pues es la traducción de la regla jurídica in dubio pro actione, o sea la interpretación más favorable al ejercicio a la acción.

En el caso concreto LONABOL presentó oportunamente y de forma antelada el Plan Operativo del Sorteo mediante la nota Cite: LONABOL D.E. N° 001/2012 con fecha de recepción en la A.J. del 30 de diciembre de 2011, antes del sorteo correspondiente al sorteo 01/2012, denominado “Alasita 2012”.

De Derecho: Por todo lo señalado refiere que la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 015 de 30 de enero de 2014, es contraria al principio de informalismo establecido en la L.P.A., establecido en el art. 4 inc. l) e igualmente es contraria al principio de verdad material, indicado en el art. 4 inc. d) de la citada L.P.A., sin que el acto impugnado haya contemplado el art. 43 de la ya citada ley, que refiere al espíritu de benignidad, o lo más favorable para el administrado.

I.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se dicte sentencia declarando Probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 015 de 30 de enero de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

El MEyFP se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 22 de septiembre de 2014, cursante de fs. 738 a 741, señalando lo siguiente:

II.1. Antecedentes de hecho; la resolución impugnada que confirma al acto administrativo recurrido tiene como fundamento de que: Fue en función de la documentación acumulada en la tramitación del proceso sancionador, que Lonabol no solicitó ni obtuvo autorización para la emisión de billetes y el eslogan del sorteo “alasita 2012”, incumpléndose el numeral sexto de la R.A. N° de Licencia de Operaciones N° 04-00001-11, limitándose a remitir un plan operativo de dicho sorteo para conocimiento de la AJ y fines consiguientes; del mismo modo a título de cumplimiento del principio de informalismo o de verdad material, la autoridad administrativa no puede asumir como una solicitud de autorización la nota que remitió el plan operativo del sorteo señalado.

II.2. Observaciones de fondo al acto administrativo; refiere sobre el punto, que la R.A. N° de Licencia de Operaciones mencionada en su numeral sexto, no señala que la autorización debe realizarse por resolución expresa, disponiendo explícitamente que: “Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, con la debida antelación deberá solicitar autorización para la emisión de la cantidad de billetes y el eslogan o leyenda por cada sorteo según la modalidad aprobada en la presente resolución”. esta disposición de acuerdo al art. 55 de la L.P.A., es ejecutiva y de cumplimiento obligatorio para el administrado, dicha autorización en la forma siempre se concede por una Resolución; y no puede ser de otra forma en aplicación del art. 27 de la L.P.A. Lamentablemente LONABOL se olvidó o descuidó solicitar la respectiva autorización, en consecuencia no puede pretender que la nota por la que remite el plan operativo del sorteo para conocimiento y fines consiguientes, se tome como solicitud de autorización.

Sobre el principio de informalismo alegado en numeral VI - fundamento de derecho; indica que el principio de informalismo permite al administrado omitir la presentación de requisitos considerados no esenciales, con la condición de que pueda cumplir en momento posterior y antes de la resolución pertinente; empero LONABOL no omitió ningún requisito esencial, simplemente no presentó ninguna solicitud de autorización para la emisión de billetes, eslogan o leyenda del citado sorteo, por lo que mal podía la A.J. tramitar una nota como solicitud, con el riesgo de conceder más allá de lo pedido.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare Improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 15 de 30 de enero de 2014, emitida por el MEyFP.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1 El 21 de diciembre de 2011, LONABOL aprobó la emisión del sorteo 01/2012 “Alasita 2012”, con un plan operativo con fecha de ejecución del 27 de enero de 2012, ejecutándose el mismo con intervención de notario de fe pública a horas 18:45. Posteriormente por actas de

entrega de premio el 3 de marzo de 2012, en las ciudades de Santa Cruz, Trinidad, Sucre, Cochabamba, y La Paz, se entregó un total de cinco premios menores a diferentes personas.

III.2 El 1 de julio de 2013, la AJ inició proceso administrativo a Lonabol por la presunta infracción del inc. a) del art. 14, sancionada con multa establecida del inc. b), num. 4-I del art. 28, ambos de la ley de juegos de lotería y de azar (L. N° 060), por no haber obtenido autorización previa para la emisión de billetes, eslogan y leyenda para el sorteo "Alasita 2012". Luego del trámite pertinente el 13 de agosto de 2013, por Resolución Sancionatoria (RS) N° 10-00344-13 de 13 de agosto, estableció la comisión de una infracción leve, respaldada en los artículos citados, con imposición de una sanción de 2000 UFV, decisión tomada por las siguientes razones: a) la cláusula segunda de la R.A. N° de Licencia de Operaciones autoriza a LONABOL Juegos de Lotería, pero esta inscripción no autoriza cantidad de billetes a emitir, ni el eslogan o leyenda a utilizar en cada sorteo. b) El art. 19 del Decreto Supremo (DS) 0781 establece la posibilidad de solicitar licencia de autorización, ordenando en su cláusula sexta, que debe solicitar con antelación la autorización para emisión de billetes eslogan y leyenda de cada sorteo, y al no hacerlo contravino la L. N° 060. c) Al no presentar descargos técnicos correspondientes que, desvirtúen la infracción establecida se incumplió la normativa legal citada, en el Auto de Apertura de Proceso Administrativo N° 09-00227-13, por lo que se ratificó la sanción indicada.

III.3. Contra la Resolución citada LONABOL interpuso recurso de revocatoria, resuelto por la R.A. N° de Recurso de Revocatoria (RARR) N° 08-00209-13 de 11 de octubre, que rechazó el recurso de revocatoria interpuesto por LONABOL, dejando firme y subsistente en todas sus partes la R.S. N° 10-00344-13 de 13 de agosto. Ese hecho generó a que LONABOL interponga Recurso Jerárquico, con fundamentos muy similares a los planteados en el revocatorio, resuelto mediante la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 015 de 30 de enero de 2014; que resolvió confirmar en todas su partes la R.A. N° N° 08-00209-13 de 11 de octubre, emitida por la AJ.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos, en este caso, por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

- 1) Si la R.A. N° de Licencia de Operaciones No. 04-00001-11 otorgada por la AJ a LONABOL es válida y si es evidente; que no es necesaria la Autorización mediante R.A. N° expresa para la emisión de billetes, eslogan y leyenda, en cada sorteo.
- 2) Si se incumplieron los arts. 42 y 43 de la L.P.A., con referencia a la calificación del procedimiento y a la subsanación de defectos.
- 3) Si la R.A. N° impugnada, aplicó o no, en su verdadera dimensión el principio de informalismo y verdad material establecido en la L.P.A. art. 4, al haberse presentado oportunamente y de forma antelada el plan operativo de sorteo en controversia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Con referencia al primer punto de controversia, Si la R.A. N° de Licencia de Operaciones No. 04-00001-11 otorgada por la AJ a LONABOL es válida y si es evidente; que no es necesaria la Autorización mediante R.A. N° expresa para la emisión de billetes, eslogan y leyenda, en cada sorteo; la L. N° 060 en su art. 26-c) y d), dispone: "(Atribuciones). La Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego tiene las siguientes atribuciones:...c) Otorgar licencias para el desarrollo de los juegos regulados por esta Ley por un periodo de hasta diez (10) años renovables, previa evaluación, d) Otorgar permisos para el desarrollo de las diferentes modalidades de juegos", de tal forma que esta disposición legal hace la diferencia entre; licencia y permiso de juego, para este fin haciendo una interpretación gramatical de la palabra licencia, conforme al Diccionario de la Lengua Española, significa: "Resolución de la Administración por la que se autoriza una determinada actividad"; en el caso de la norma analizada se refiere a la primera acepción referida a la Resolución, por lo que cada permiso se entiende que debe ser concedido por un documento expreso para cada modalidad de juego ejecutado por un operador de juegos de azar y de sorteos.

Razonamiento que está basado en la Resolución Regulatoria (RR) No. 01-00003-11, que en su art. 37, dispone: "(del desarrollo y explotación de juegos) El desarrollo y explotación de los juegos de lotería, de azar y sorteos, sólo podrán ser efectuados por operadores autorizados, con los medios de juego, medios de acceso al juego y los juegos que pertenezcan a las categorías y módulos que cuenten con el Certificado de Cumplimiento, previa valoración y autorización realizada por la AJ", disposición que sustentó la R.A. N° de licencia de operaciones de LONABOL, que plantea como suficiente justificativo, para no haber obtenido la resolución que nunca se otorgó, pero al amparo de esa Resolución Regulatoria se concluye que: la disposición legal que ordena la obtención de autorización para la emisión de billetes, eslogan y leyenda de cada sorteo, es esta Resolución Regulatoria en su art. 37 que fue transcrita y responde de forma cabal y precisa a la problemática planteada, por lo que no bastaba solamente la licencia de operaciones para poder llevar adelante un sorteo.

2.- De otro lado la parte demandante impugnó la no aplicación de los arts. 42 y 43 de la LPA que disponen: "art. 42° (calificación del procedimiento).- El órgano administrativo calificará y determinará el procedimiento que corresponde a la naturaleza de la cuestión planteada, si las partes incurrieran en error en su aplicación o designación. y art. 43° (subsanación de defectos).- Si la solicitud de iniciación del procedimiento no reúne los requisitos legales esenciales, la administración pública requerirá al interesado para que en un plazo no superior a cinco (5) días subsane la deficiencia o acompañe los documentos necesarios, con indicación de que, si así no lo hiciera, se dictará resolución teniendo por desistida su solicitud", articulados que en interpretación sistémica de los mismos deben relacionarse con los arts. 40 y 41 de la L.P.A., que señalan sobre el inicio del procedimiento de oficio y a instancia de los interesados, estableciendo en el inc. d) del art. 41, que cuando es a solicitud de parte interesada, debe señalarse entre los requisitos: "Los hechos, motivos y solicitud en la que se concrete con toda

claridad lo que se pretende”, empero siendo que se inició el procedimiento en versión de la demandante LONABOL, al no existir una respuesta de la autoridad administrativa, debió operar el silencio administrativo negativo estipulado en el art. 17.II de la L.P.A.

En la presente causa existe la nota de LONABOL con Cite: LONABOL D.E. 001/2012, con fecha de recepción del 9 de diciembre de 2012 del sorteo denominado “Alasita - 2012” (fs. 492 de obrados y fs. 80 del anexo 1), cuyo contenido es en referencia: “Remisión Plan Operativo Sorteo”, señalando expresamente: “Tengo a bien dirigirme a su autoridad, para hacer conocer el Plan Operativo del Sorteo Tradicional Emisión 01/12 denominado “ALASITA – 2012”, para su conocimiento y fines consiguientes”, es decir que no solicitan permiso para el sorteo citado ordenado por el art. 26-4 de la L. N° 060 y el art. 37 de la Resolución Regulatoria (RR) No. 01-00003-11, y al no haberse emitido la Resolución pertinente no debió efectuarse el sorteo, además LONABOL no hizo seguimiento a la carta ya citada, a objeto de hacer valer sus derechos por medio de los recursos legales, ya que se operó el silencio administrativo negativo.

También es preciso hacer una revisión, de la fecha en que se presentó la carta que, es la prueba para asegurar que se pidió la emisión de la Resolución extrañada, empero en la Resolución del Recurso de Revocatoria N° 08-00209-13 de 11 de octubre de 2013, se estableció como fecha de recepción de la nota Cite: LONABOL D.E. N° 001/2012 el 30 de diciembre de 2011, cuando en realidad esta se entregó el 9 de diciembre de 2012, esto se comprueba por la copia de la citada nota, cursante en el anexo 1 del presente expediente a fs. 80 y a fs. 491, donde claramente se tiene que la fecha en la que se recibió el citado documento es el 9 de diciembre de 2012, además que la nota que suscitó todo este proceso, tiene fecha del 6 del citado mes y año, similar confusión se dio en la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 015 de 30 de enero de 2014; cuando existe otra carta con la fecha de recepción distinta, lo que haría pensar que se presentó esta solicitud antes de la realización del sorteo, pero como la nota que está inserta en el anexo 1 (fs. 80) es parte de la documentación original de la AJ y también está la misma en la documentación presentada por la demandante LONABOL como prueba (fs. 492), se entiende que como descargo se presentó ante la AJ, una nota que no coincide con el documento que consta en registros de la mencionada AJ, pero por la que se establece que en realidad, esta fue presentada mucho después de que se efectuara el sorteo, por tal razón no están probados los fundamentos de la demanda.

En conclusión, no se hizo ningún seguimiento a esta nota a pesar de presentarse fuera de plazo, por esto la AJ tampoco otorgó 5 días, para subsanar deficiencias de una solicitud que nunca se dio y LONABOL no planteó los recursos de ley ante el silencio administrativo negativo, de modo que no existe la R.A. N° de autorización para la emisión de billetes, eslogan o leyenda del sorteo Alasita-2012, incumpliendo el art. 26 num. 4 de la L. N° 060 y el art. 37 de la Resolución Regulatoria (RR) No. 01-00003-11, consecuentemente la Resolución Ministerial Impugnada resolvió correctamente el caso.

3.- Sobre los puntos segundo y tercero identificados como controversia, si se incumplieron los arts. 42 y 43 de la L.P.A., con referencia a la calificación del procedimiento y a la subsanación de defectos, y si la R.A. N° impugnada, aplicó o no, en su verdadera dimensión el principio de informalismo y verdad material establecido en la L.P.A. art. 4, al haberse presentado oportunamente y de forma antelada el plan operativo de sorteo en controversia; se concluyó que con la presentación de la nota para conocimiento del Plan Operativo del sorteo cuestionado; LONABOL no hizo el seguimiento respectivo, la A.J. no otorgó 5 días para subsanar posibles deficiencias, o se aclare que se pretendía con la solicitud, y tampoco la institución demandante interpuso ningún recurso administrativo ante el silencio negativo, es decir, se demostró la propia negligencia del demandante, sobre la que no se puede alegar infracción de los principios de informalismo y verdad material del art. 4 de la LPA, porque la presentación del Plan Operativo del Sorteo sancionado en una fecha, cuando ya se ejecutó todo el acto observado, sin la antelación respectiva, no demostró que exista solicitud expresa que obligue a un pronunciamiento de la petición interpuesta, lo que demuestra que no existió vulneración de principios, como erradamente pretende el demandante.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que el MEFP en su Resolución de Recurso Jerárquico ha interpretado correctamente la norma, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 727 a 730, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 015 de 30 de enero de 2014, pronunciada por el MEyFP.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 6 de junio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



387

Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria Contencioso Administrativo Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 93 a 95, 102-103 y 108 interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia, la contestación a la demanda de fs. 152 a 154, réplica de fs. 164 a 166 y dúplica a fs. 176-177, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales mediante R.S. N° 00120/2011 de 9 de marzo de 2011, resuelve sancionar a la Aduana Nacional de Bolivia con una multa de 5.000 UFV's, por incurrir en incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención", del periodo fiscal agosto de 2007, sanción establecida en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de mayo de 2005, notificada a la Aduana Nacional el 25 de octubre de 2011. Habiendo interpuesto Recurso de Alzada, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2012 de 22 de febrero, impugnado y resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2012 de 7 mayo, emergente del mismo se emite nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 572/2012, impugnada y resuelta por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0862/2012 de 25 de septiembre, que confirma la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0572/2012, que dispone mantener firme y subsistente la sanción de 5.000 UFV, establecida en la R.S. N° 00120/2011 de 9 de marzo de 2001, correspondiente al periodo fiscal agosto 2007.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refiere al alcance del principio de irretroactividad de la ley, como fundamental para garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos en un Estado de Derecho, reconocido por el art. 123 de la C.P.E., el cuál reconoce excepciones en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; principio de irretroactividad que se ha incorporado al art. 156 de la L. N° 2492 al prever que: "las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, reconociendo de esta forma que las normas tributarias rigen únicamente en lo venidero y solamente en casos excepcionales pueden tener aplicación retroactiva". Sigue señalando que la R.S. N° 00120/2011 de 9 de marzo, habría sido dictada en aplicación del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14 de octubre y concurriendo los elementos para que se efectivicen las salvedades al principio de irretroactividad previsto en el art. 150 de la L. N° 2492, que beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable y en consecuencia se aplique retroactivamente una norma, debe necesariamente existir una norma actual posterior al hecho que sancione la misma conducta con una multa más leve que la anterior o la suprima en definitiva del ordenamiento jurídico, en el presente caso la Resolución Normativa de Directiva 10-0030-11, cumpliría con el precepto señalado líneas más arriba; que el art. 150 de la L. N° 2492 se constituye en una norma de carácter público, por tanto, de cumplimiento obligatorio, el cual no fue aplicado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, siendo que es la norma más favorable para la Aduana Nacional de Bolivia.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare PROBADA la demanda con la consecuente aplicación de la norma más favorable al sujeto pasivo, que en prevención de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre, corresponde a la Aduana Nacional cancelar la multa de 450 UFV's, y se declare la nulidad de las resoluciones revocatoria y jerárquica emitidas sobre el monto de la multa impuesta a la Aduana Nacional de Bolivia.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 152 a 154, señalando lo siguiente:

Que de la lectura del Acápite IV.4. Fundamentación técnica-jurídica de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0862/2012, se establece que la AGIT, motivó correctamente lo que ahora pretende tergiversar el demandante, siendo evidente el incumplimiento a deberes formales incurrido por la Aduana Nacional, en previsión del art. 5 de la citada RND 10-0029-05, y el art. 162 de la L. N° 2492 y el num. 4.3 del anexo A de la RND 10-0021-2004, que como deber formal textualmente señala. "Entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en normas específicas para los agentes de información", más aun cuando en su memorial de demanda contenciosa administrativa realiza una confesión sobre el incumplimiento al deber formal de presentación de la información, constituyendo confesión de parte.

Respecto a la aplicación de la Irretroactividad, el inc. e) del art. 198 del Cód. Trib. boliviano, señala que los recursos planteados deben contener: "Los fundamentos de hecho y/o derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide", aclarando que el recurso de alzada planteada por la institución demandante fue presentada ante la autoridad regional de impugnación tributaria el 14 de noviembre de 2011, cuando se encontraba en vigencia la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre, pudiendo haber solicitado en esa instancia y momento, la aplicación

de la citada resolución normativa y no en su recuso jerárquico de 24 de julio de 2012, ya que el pronunciamiento sobre nuevos puntos de impugnación implicaría la resolución de los mismos en única instancia, sin previo pronunciamiento de la instancia de alzada y con la respectiva contestación por parte de la administración tributaria, debiendo considerarse además que ante la instancia jerárquica no puede repararse el planteamiento incompleto del Recurso de Alzada en cuanto a los agravios que podría haberle causado la resolución sancionatoria impugnada, aspecto respaldado por el art. 211.I del Cód. Trib. Boliviano, concordante con el art. 198.I inc. e) de la misma norma, por lo que la AGIT, en sujeción a las normas y principios respaldo técnica y jurídicamente su resolución, al respecto señala la S.C. N° 1312/2003-R de 9 de septiembre, el cual establece el principio de congruencia.

Concluye señalando que, el argumento de la retroactividad de la norma más favorable establecida en el art. 150 de la L. N° 2492, recién es expresado a momento de la interposición del recurso jerárquico, el cuál debió ser interpuesto en el recurso de alzada.

II.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 000959100559 de 15 de octubre de 2009, que resuelve instruir Sumario Contravencional en contra del contribuyente Aduana Nacional de Bolivia, en el marco de lo establecido en el art. 168 de la L. N° 2492, concordante con el art. 17 y el parág. de la disposición final quinta de la resolución normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, por encontrarse su conducta prevista como incumplimiento al deber formal de información previsto en el art. 4 de la resolución normativa de directorio 10-0029-05 de 14 de septiembre, sujeto a la sanción establecida en el punto 4.3 del num. 4 del anexo A de la resolución normativa de Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto, la misma que asciende a 5.000 UFV's, cursante a fs. 2 del anexo 2, notificado mediante cedula a la Aduana Nacional de Bolivia el 12 de noviembre de 2009, cursante a fs. 9 del anexo 2.

R.S. N° 00120/2011 de 9 de marzo, que dispone sancionar al contribuyente Aduana Nacional de Bolivia al amparo de los arts. 70 numerales 6 y 8, 71.I, 162, 166 y 168 de la L. N° 2492, art. 5 y anexo inc. a) num. 4 sub num. 4.3., de la resolución normativa de Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto y arts. 4 y 5 de la resolución normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, con la multa de 5.000 UFV's, por haber incurrido en incumplimiento al deber de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, utilizando el "Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención" y remitirla mensualmente al Servicio de Impuestos Nacionales mediante el sitio Web (www.impuestos.gov.bo) o presentar el medio magnético respectivo en la gerencia distrital o GRACO de su jurisdicción, en la misma fecha de presentación del formulario 98, por el periodo fiscal agosto/2007, cursante de fs. 26 a 30 del anexo 2.

El sujeto pasivo interpone Recurso de Alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2012 de 22 de febrero, que confirma la R.S. N° 00120/2011, cursante de fs. 22 a 28, contra la que la Aduana Nacional de Bolivia interpone Recurso Jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0281/2012 de 7 de mayo, que resuelve Anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0140/2012, a fin de que la ARIT, emita nueva resolución que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de alzada, cursante de fs. 45 a 51 y 90 a 97 del anexo 1.

Resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0572/2012 de 2 de julio, que dispone confirmar la R.S. N° 00120/2011 de 9 de marzo, y mantiene firme y subsistente la multa de 5.000 UFV's, por la omisión de presentar la información a través del software da Vince RC-IVA Agentes de Retención por el periodo fiscal agosto de 2007, cursante de fs. 127 a 135 del anexo 1.

Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0862/2012 de 25 de septiembre, que resuelve confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0572/2012 de 2 de julio, manteniendo firme y subsistente la sanción de 5.000 UFV., establecida en la R.S. N° 00120/2011 de 9 de marzo, correspondiente al período fiscal agosto de 2007, cursante de fs. 201 a 212 del anexo 1.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Cód. Pdto. Civ. (C.P.C.), en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 155, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354.II del C.P.C., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 164 a 166, dúplica cursante de fs. 176 a 177, notificación a tercero interesado Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz I, cursante a fs. 230 y a la Procuraduría General del Estado Plurinacional de Bolivia, cursante a fs. 274.

Concluido el trámite se decretó a fs. 276 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

De la compulsión de los datos del proceso y antecedentes, se desprende que el objeto de la controversia, radica en establecer si, corresponde aplicar retroactivamente la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, o en su caso mantener la aplicación de las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10-0029-05 y N° 10-0021-04 que determinó al inicio la sanción a la Aduana Nacional de Bolivia.

Previo a realizar el análisis respectivo, resulta necesario establecer algunos conceptos y normativa aplicable al caso objeto de la controversia, conforme a lo siguiente:

Guillermo Cabanellas de Torres, en el "Diccionario Jurídico Elemental", señala que, la retroactividad de la ley ha de extender su eficacia sobre hechos ya consumados (pág. 353-Ed. Heliasta); esto es, anteriores en el tiempo a la fecha de su sanción y promulgación. En la S.C. N°

1421/2004-R, se señala que una Ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, cuando incide sobre relaciones jurídicas legalmente establecidas y consagradas.

Que la irretroactividad de la ley, se constituye en un principio que la Constitución Política del Estado garantiza a través del mandato establecido en el art. 123, el cual refiere: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores ; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución". Por tanto, la irretroactividad de la ley es la regla y por ende, la retroactividad es la excepción, por mandato expreso de la propia Constitución.

Que el art. 150 de la L. N° 2492, establece: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable", de lo cual se advierte que, establece de manera general el carácter irretroactivo de la ley tributaria y previniendo expresamente los casos en los que la norma adquirirá efecto retroactivo.

Que el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05 de 14 de septiembre, establece: "los agentes de retención que no cumplan con la obligación de presentar la información del "Software RC-IVA (da vinci) agentes de retención", serán sancionados conforme lo establecido en el artículo 162 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Cód. Trib., y en el num. 4.3 del anexo a de la resolución normativa de Directorio N° 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004.

Que el anexo "A", num. 4.3, de la resolución normativa de directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto, establece como deber formal de los contribuyentes, la entrega de toda información en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en las normas específicas, cuyo incumplimiento por personas jurídicas será sancionado con la multa de 5.000 UFV's.

Que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre, que modifica la resolución normativa de Directorio N° 10.0037-07, en su art. 1 parág. II num. 4.3.2, establece por el incumplimiento del deber formal de prestación de información por los agentes de información en el plazo establecido la sanción de 450 UFV's.

Ahora bien, la jurisprudencia constitucional Boliviana en la S.C. N° 0287/2011-R 29 de marzo, no diferencia entre sanción administrativa y sanción penal y que la única diferencia entre éstas es la autoridad que la impone, al señalar: "...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal". (García de Enterría, E. y Fernández, T. R., curso de derecho administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, página 159)..."

A ese fin, la S.C.P. N° 0636/2011 de 3 de mayo, señala que, "la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus commissi delicti, salvo claro está, los casos de ley más benigna. En el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal, sino también en el ámbito administrativo sancionador en general, la regla del tempus commissi delicti cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de las acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal (...)"

En conclusión de conformidad a la jurisprudencia constitucional indicada, es aplicable la retroactividad de las sanciones más benignas, prevista en el art. 150 del Cód. Trib. Boliviano, no solo a los casos de comisión de delitos tributarios, sino a las contravenciones tributarias.

Ahora bien, toda vez que, la demanda se circunscribe respecto al monto de la sanción, corresponde a este tribunal, limitarse solo a determinar lo solicitado, conforme al objeto de la controversia identificada precedentemente, a ese fin en el caso de autos, se establece que, efectivamente a través de las resoluciones normativas de Directorio N° 10-0029-05 y N° 10-0021-04, se estableció una multa de 5.000 UFV's, a la Aduana Nacional de Bolivia, como sanción por incumplimiento de deber formal, disposición que se encontraba vigente a momento de la contravención tributaria del caso que nos ocupa. Por otro lado, se advierte que, el 7 de octubre de 2011, entra en vigencia la resolución normativa de directorio 10-0030-2011, que en su art. 1.II, num. 4.3.2, estableció la sanción máxima de 450 UFV's, para personas jurídicas, que resulta ser por el efecto retroactivo dispuesto en el art. 150 de la L. N° 2492 y 123 de la C.P.E., más benigna frente a la sanción establecida en la resolución normativa de Directorio 10-0021-04, la que efectivamente estaba vigente al momento de cometerse la contravención de incumplimiento de deber formal.

En ese marco, de lo expuesto, se llega a establecer que, en el caso de autos la regla del tempus commissi delicti, por efecto de la excepción o salvedad en los casos específicos previstos por ley, ha quedado sin efecto, debiendo aplicarse la resolución normativa de Directorio 10-0030-2011, por constituir la norma más favorable, disposición normativa que si bien no fue aludida por el contribuyente en su recurso de alzada, pero si manifestado en su recurso jerárquico, al imperio de la jurisprudencia expuesta y de la propia Constitución Política del Estado, debe ser aplicada conforme al razonamiento expuesto, en previsión del artículo 150 de la L. N° 2492 y 123 de la C.P.E.

V. Conclusiones.

Consecuentemente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0862/2012, que confirma la Resolución de Recurso Alzada ARIT-LPZ/RA 0572/2012 de 2 de julio, que mantienen la sanción de 5.000 UFV., conforme las resoluciones normativas de Directorio N° 10-0021-04 y 10-0029-05, aplicaron incorrectamente la normativa descrita al exordio, transgiriéndose de esta manera el art. 150 de la L. N° 2492 y art. 132 de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 93 a 95, subsanada por memorial de fs. 102 a 103 y 108, interpuesta por la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia Revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0862/2012, de 25 de septiembre, en lo concerniente a la sanción establecida en la R.S. N° 00120/2011 de 9 de marzo, determinando que la misma alcanza a 450 UFV's, conforme a los fundamentos esgrimidos en el presente fallo; manteniéndose en todo lo demás firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 6 de junio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



388

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 10 a 12 interpuesta por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del SIN, la contestación a la demanda de fs. 31 a 33, réplica a fs. 38 y dúplica a fs. 43, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que, en 6 de diciembre de 2013 la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 02160, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0193/2013, misma que anuló la Resolución Sancionatoria N° 18-0074-13 de 16 de abril. Que la resolución anulada, fue emitida por el SIN en uso de las facultades conferidas por el art. 66 de la L. N° 2492 y cumpliendo lo establecido en el art. 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07, emergente del Auto Inicial de Sumario Contravencional al sujeto pasivo EMPRESA MUNICIPAL DE AREAS VERDES EMVA-S, por incumplimiento al deber formal de presentación de la información del libro de compras y ventas IVA a través del Software Da Vinci, Módulo-LCV, correspondiente a los periodos fiscales de abril a diciembre de 2010, contravenciones tipificadas en los arts. 71 y 162 del CTB., art. 5 de la RND N° 10-0015-02 de 29 de noviembre y RND N° 10-0047-05 de 14 de diciembre, los arts. 50 y 51 parágrafo II de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo, disposición final única de la RND N° 10-0022-08 y 4.2 del numeral 4 del anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07, contravenciones sancionadas con una multa de UFV 500, notificado al sujeto pasivo a efectos de que presente prueba en el plazo de 20 días, quien presentó descargo de ley, mismos que fueron considerados como insuficientes para desvirtuar el incumplimiento atribuido, posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-074-13 que confirma la multa de UFV 4.500 por los nueve periodos fiscales, impugnado por el sujeto pasivo emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT/CHQ/RA 0193/2013 de 9 de septiembre, que anuló la Resolución Sancionatoria, porque carecía de una debida fundamentación y sería incongruente con la imputación inicial, y confirmada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 02160/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que en criterio de la AGIT al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0193/2013, ésta no habría incurrido en un pronunciamiento extra petita, como se reclamó en el recurso jerárquico, sino que las resoluciones resueltas en la resolución de alzada habían sido reclamadas previa y oportunamente por el recurrente en su recurso de alzada planteado, lo cual no resulta evidente, conforme a los siguientes fundamentos:

En el punto viii del subtítulo IV.3. de la resolución confutada, se reconoce que el contribuyente Empresa Municipal de Áreas Verdes (EMVA-S) en su recurso reclamó solo dos aspectos: 1) la inexistencia de valoración de descargos presentados al auto inicial de sumario

contravencional y 2) que el contribuyente no tenía la obligación de presentación de los libros de compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci porque tal obligación no se consigna en el Padrón de Contribuyentes, no obstante esta circunstancia reconocida por la propia AGIT, en la Resolución Jerárquica planteado por esta Administración Tributaria se repite el mismo error cometido en alzada, es decir ingresa al tratamiento de cuestiones no reclamadas ni señaladas en el recurso de alzada por el contribuyente, al respecto refiere el art. 211 del Código Tributario Boliviano, el cual señala que las resoluciones tanto del Recurso de Alzada y Jerárquico contendrán “la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas”.

Que la normativa base para la sanción cuestionada, solo fueron aludidas por iniciativa propia de las instancias de alzada y jerárquico, puesto que el contribuyente jamás toca este aspecto en su recurso, y que de ninguna manera puede justificarse el pronunciamiento extra petita efectuado por las instancias de impugnación en la vía administrativa; que resulta constatable en el expediente que, el contribuyente no se refirió a dichos hechos, por lo que corresponde en derecho se deje sin efecto dicha resolución.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare PROBADA la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2160/2013 de 2 de diciembre emitida por dicha autoridad administrativa y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00074-13 de 16 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 31 a 33 y señaló lo siguiente:

Que el sujeto pasivo basó su pretensión en el recurso sobre dos aspectos: 1) la inexistencia de valoración de descargos presentados al auto inicial de sumario contravencional y 2) la inexistencia de la obligación de la presentación de los libros de compras y ventas a través del Módulo Da Vinci, por no estar inscrita esta obligación en su padrón de contribuyentes; al respecto señala que, se evidencia que el sujeto pasivo refiere temas de nulidad, es en ese sentido que esta instancia se pronunció respecto a los agravios impugnados; de lo que se tiene que, sobre el punto de la valoración de descargos, indicó que la administración tributaria en relación al argumento de descargo del recurrente, se limita a señalar como disposición normativa que origina el deber formal de presentación del libro de compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LC, la disposición final única del parágrafo I de la RND N° 10-0022-08 de 29 de junio, que fue transcrita en su integridad; sin embargo de forma imprecisa continúa con el texto de lo dispuesto en el parágrafo IV, sin la debida indicación de dicho parágrafo, disposición que a partir de la excepción que prevé, hace extensiva la obligación de presentar libro de compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LC, para las instituciones públicas no inscritas al IVA, de ahí que se tiene un texto confuso en relación a la disposición que hubiera sido infringida por el contribuyente.

Respecto a la inexistencia de la obligación de la presentación de los libros de compras y ventas LCV, se estableció que “del contenido del auto inicial de sumario contravencional y la resolución sancionatoria, se advierte que en esta última se consigna nueva normativa que no fue mencionada en el AISC, tal es el caso de la RND N° 10-0015-02 y N° 10-0004-08, además de la RND N° 10-0022-08, citada como fundamento principal para desvirtuar el argumento de descargo del contribuyente y que originaría el deber formal cuyo incumplimiento se atribuye, hecho reconocido en la respuesta al recurso planteado, donde se indica expresamente que la RND 10-0022-08 resulta el fundamento legal para la calificación de la contravención objeto de sanción, sin advertir que la misma nunca fue consignada en el acto de apertura del sumario contravencional, como sustento de la imputación contravencional”, por lo que no llega a ser evidente lo expresado por la administración tributaria de un supuesto fallo extra petita, ya que responde de manera estricta a lo que la empresa Municipal de Áreas Verdes pidió. Asimismo, transcribe la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2., STG-RJ/0268/2006.

Por último, refiere que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2160/2013 de 2 de diciembre, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

II.3. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se Declare Improbada La Demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2160/2013, de 2 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304596 de 13 de febrero de 2013, que, en su parte resolutive Primera, dispone “Instruir Sumario Contravencional en contra del Contribuyente Empresa Municipal de Áreas Verdes Sucre EMAV-S, de conformidad a lo establecido en el art. 168 de la L. N° 2492, concordante con el art. 17 y parág. I de la Disposición Final Quinta de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, debido a que el contribuyente AEMV-S, no presentó la información del libro de compras y ventas IVA (Da Vinci) de los periodos abril a diciembre de la gestión 2010, por tanto su conducta está prevista como Incumplimiento al Deber Formal de Información Establecido en los arts. 71 y 162 de la L. N° 2492 y demás disposiciones normativas tributarias, sujeto a la sanción establecida en el punto 4.2 del num. 4 Anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0034-07 de 14 de diciembre, la misma que

asciende a 500 UFV, por cada periodo fiscal incumplido, haciendo un monto total de 4.500 UFV"; notificada al contribuyente el 8 de marzo de 2013, cursante a fs. 2 del anexo 2.

Memorial de 20 de marzo de 2013 de Julio Loredo España Gerente General de la Empresa Municipal de Áreas Verdes Sucre, de presentación de descargos consistentes en: carnet de identidad, certificado de inscripción de Padrón Nacional de Contribuyentes, nota con cite EMAV-S CT. 06/13, constancia presentación archivo consolidado RC-IVA de los periodos de abril, mayo, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010, cursante de fs. 15 a 28 del anexo 2.

Resolución Sancionatoria N° 18-000074-13 de 16 de abril, que resuelve sancionar al contribuyente Empresa Municipal de Áreas Verdes Sucre EMAV-S, con UFV 500, por cada periodo fiscal incumplido, haciendo un monto total de UFV 4.500 por los nueve periodos Fiscales, mismas que deberán ser actualizadas al momento de pago, notificada el 7 de mayo de 2013, cursante de fs. 40 a 42 del anexo 2.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0193/2013, de 9 de septiembre de 2013, que resuelve anular la Resolución Sancionatoria N° 18-000074-13, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, debiendo la administración tributaria emitir nueva resolución que contenga la debida fundamentación y sea congruente con la imputación inicial notificada al contribuyente. Todo de conformidad al artículo 212 inc. c) del Cód. Trib. Boliviano, cursante de fs. 59 a 64 del anexo 1.

Po último, Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2160/2013, de 2 de diciembre de 2013, que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0193/2013, cursante de fs. 94 a 100 del anexo 1.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 35, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante a fs. 38, dúplica cursante a fs. 43 y respuesta de tercer interesado Empresa Municipal de Áreas Verdes Sucre, cursante de fs. 68 a 70. Concluido el trámite se decretó a fs. 52 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Previo a determinar la controversia, resulta necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entidad demandada.

En ese marco, el motivo de la controversia en el presente proceso, se circunscribe en determinar si, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2160/2013 de 2 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, produjo algún agravio a la administración tributaria, al momento de confirmar la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0193/2013, de 9 de septiembre, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-000047-13, a fin de que la administración tributaria emita una nueva resolución que contenga la debida fundamentación y congruencia con la imputación inicial notificada al contribuyente; haciendo constar que no corresponde analizar ni emitir ningún criterio sobre aspectos de fondo, pues la autoridad demandada al haber declarado la nulidad de la resolución sancionatoria por cuestiones formales, no ingresó a analizar ni emitir una posición legal sobre los mismos.

Al respecto previo al análisis de la controversia, resulta imperante establecer lo siguiente:

Que los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

A ese fin el deber de fundamentación y motivación de las resoluciones judiciales o administrativas, la S.C. N° 1810/2011-R de 7 de noviembre, referente a este deber señaló lo siguiente: "Las resoluciones pronunciadas en el ámbito judicial o administrativo, deben estar debidamente fundamentadas, es decir que deben apreciarse y valorarse cada una de las pruebas aportadas, sean de cargo como de descargo, relacionándolas con los hechos y citando las disposiciones legales que sustentan la decisión"; de esto se concluye que las resoluciones que emiten las autoridades judiciales y administrativas deben exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de esas resoluciones, deber que se encuentra vinculado al debido proceso.

Respecto de los derechos al debido proceso y a la defensa, y contar además con resoluciones debidamente motivadas y fundamentadas, es menester hacer referencia al art. 68. 2), 6) y 7) de la L. N° 2492, misma que prevé como derechos del sujeto pasivo "a que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planeadas..."; "al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación..." y "a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución".

Por su parte el art. 211 de la L. N° 2492, precisa que la "las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación,...".

En esa misma lógica el art. 36-II de la L. N° 2341, establece que será nulo un acto cuando “el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión...”, norma que concuerda plenamente con el art. 55 del D.S. N° 27113, que establece “será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados y lesione el interés público..., de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones”.

De las normas legales glosadas precedentemente, corresponde enfatizar que, es deber ineludible de toda autoridad judicial o administrativa, en respeto de los derechos al debido proceso y a la defensa, el de motivar y fundamentar adecuadamente sus resoluciones, deber que implica apreciar y valorar cada una de las pruebas aportadas, sean estas de cargo o de descargo, relacionarlas con los hechos y citar los dispositivos legales que sustenten el fallo, deber que se hace más exigible cuando en la resolución se impone una sanción. El mismo razonamiento corresponde en determinar la norma supuestamente transgredida y que la misma sea utilizada tanto en el auto o resolución que dio inicio al proceso contraventor como en la conclusión del proceso con la emisión de la resolución sancionatoria, debiendo contener los mismos hechos y fundamentos jurídicos conforme al principio de congruencia y legalidad a los fines de no vulnerarse el derecho a la defensa respecto a los hechos y normas supuestamente transgredidas que se le atribuye.

Que el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304596, en la parte resolutive, señala lo siguiente: “Primera.- Instruir Sumario contravencional en contra del contribuyente Empresa Municipal de Áreas Verdes Sucre EMAV-SNIT 137009028, de conformidad a lo establecido en el art. 168 de la L. N° 2492, concordante con el artículo 17 y el parágrafo I de la Disposición Final Quinta de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, debido a que el contribuyente Empresa Municipal De Áreas Verdes Sucre EMAV-SNIT 137009028, no presentó la información del libro de compras y ventas IVA (Da Vinci) de los periodos abril a diciembre de 2010; por tanto su conducta está prevista como Incumplimiento al deber formal de información establecido en los arts. 71 y 162 de la L. N° 2492 y demás disposiciones normativas tributarias, sujeto a la sanción establecida en el punto 4.2 del num. 4 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, (...). “Segunda.- De conformidad al art. 168 de la L. N° 2492, conceder al contribuyente el plazo de veinte días a partir de su notificación con el presente auto inicial de sumario contravencional para presentar descargos por escrito y ofrecer pruebas (...)”. Asimismo la Resolución Sancionatoria N° 18-000074 13 de 16 de abril, señala que: “la disposición final única del parág. I de la R.N.D. 10-0022-08 de 29 de junio de 2008, establece que “A partir del periodo fiscal julio/2008, los sujetos pasivos o terceros responsables categorizados como sujeto pasivo o tercero responsable Newton, tendrán la obligación de presentar al SIN la información de los libros de compras y ventas IVA, a través del Software DA VINCE-LCV, conforme disponen las Resoluciones Normativas de Directorio Números 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005 y parág. IV de la R.N.D. 10.0016.07, que claramente especifica que las obligaciones previamente establecidas no requerirán ser cumplidas (...). Que por lo mencionado, se determina, que los descargos presentados por el contribuyente son insuficientes y no válidos, porque no cumplen con la normativa tributaria vigente, por lo que se mantiene firme y exigible la sanción determinada en el departamento de fiscalización al no haberse desvirtuado la contravención imputada, ni efectuado el pago de la deuda tributaria, establecida en Auto Inicial del Sumario Contravencional N° 001289304596 de fecha 13/02/2013”.

De lo transcrito, como puede advertirse la conclusión que precede carece de motivación y fundamentación, pues la autoridad tributaria omitió por completo cumplir con el deber de descripción, análisis y valoración de cada una de las pruebas de descargo ofrecidas por el sujeto pasivo cursante de fs. 21 a 28 del anexo 2, y como lógica consecuencia obvió efectuar una relación de la prueba con los hechos, que pueda hacer sostenible las siguientes conclusiones que: “los descargos presentados por el contribuyente son insuficientes y no válidos porque no cumplen con la normativa tributaria (...)”, transgrediendo de esta forma lo previsto por el art. 198-I-e), art. 68-6 y 8 y art. 211 de la L. N° 2492, en lo que respecta a la falta de valoración de la prueba aportada y su respectiva fundamentación en la resolución. Asimismo se establece que, el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304596, describe como normativa legal para la sanción: la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre y la Resolución Sancionatoria N° 18-000074 13 de 16 de abril, y en la resolución sancionatoria describe como fundamento legal las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10-0022-08 de 29 de junio 10-0047-05 y 10-0016-07 y 10-0047-05; normativas variantes o distintas a las del AISC, que desconocen los derechos del sujeto pasivo, como es el debido proceso y a la defensa, pues el contribuyente no tuvo posibilidad de conocer una resolución debidamente motivada y fundamentada sobre su pretensión de la exclusión de responsabilidad, valoración de la prueba y sobre las normas que sustentan la sanción a efectos del uso efectivo del derecho a la defensa como elemento del debido proceso previsto en el art. 115-II y 117-I de la C.P.E., derecho fundamental a la legalidad sancionadora en relación también con el principio de seguridad jurídica garantizado constitucionalmente en el art. 178 de la C.P.E., el cual exige que, cuando la administración ejerce la potestad sancionadora sea la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento, la que como parte de su motivación, identifique expresamente o, al menos, de forma implícita el fundamento legal de la sanción. Sólo así, puede conocer el ciudadano o contribuyente, en virtud de qué concretas normas se le sanciona, sin que esté excluido, como acaba de exponerse, que una norma es utilizada en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304596 y otra norma en la Resolución Sancionatoria 18-000074-13, desarrolle o concrete el precepto o los preceptos legales a cuya identificación directa o razonablemente sencilla el sancionado tiene un derecho a poder conocer de forma cierta para efectos de poder asumir una defensa material y sobre reglas claras de los hechos y las normas sobre las que se le sanciona, lo cual no ocurrió en el presente caso. Por lo expuesto precedentemente, se advierte que se transgredió lo dispuesto por los arts. 115-II, 117-I, 119-II de la C.P.E., art. 68-2) y 7), art. 211 de la L. N° 2492, incurriendo en la nulidad prevista por los arts. 36-II de la L. N° 2341, 55 del D.S. N° 27113.

Aspectos que fueron advertidos y fundamentados por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2160/2013 de 2 de diciembre, en sus numerales viii, ix, x, xi, xii y xiii, por el cual confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0193/2013, habiéndose limitado la administración tributaria a sostener que el procedimiento administrativo observado hasta la emisión de la resolución sancionatoria fue la correcta, y que la resolución de alzada y jerárquica se pronunciaron extra petita, pero omitió precisar en cómo la resolución

jerárquica y la nulidad de obrados que contiene, causó agravio a dicha entidad. en consecuencia no se advierte vulneración a la norma por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la emisión de la resolución jerárquica.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestran las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT procedió en resguardo de derechos constitucionales como el debido proceso previstos en los arts. 115 II y 117 I de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 10 a 12, interpuesta por la Gerencia Distrital de Chuquisaca de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2160/2013, de 2 de diciembre.

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Sucre, 6 de junio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala